

Ing. Thomas Forthofer

Kostensenken durch Target Costing  
und Kaizen Costing

eingereicht als

**DIPLOMARBEIT**

an der

HOCHSCHULE MITTWEIDA (FH)  

---

UNIVERSITY OF APPLIED SCIENCE

Hochschule für Wirtschaft und Technik  
Kosten und Leistungsrechnung

Studienstandort Salzburg, 2006

Erstprüfer: Prof. Dr. rer. oec. Johannes Stelling

Zweitprüfer: DI<sub>(FH)</sub> Karl Pichler

vorgelegte Arbeit wurde verteidigt am:

# Inhaltsverzeichnis

<b>INHALTSVERZEICHNIS.....</b>	<b>II</b>
<b>ABBILDUNGSVERZEICHNIS .....</b>	<b>IV</b>
<b>ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....</b>	<b>V</b>
<b>1 EINLEITUNG .....</b>	<b>1</b>
1.1 PROBLEMSTELLUNG .....	1
1.2 ZIEL UND AUFBAU DER ARBEIT .....	2
<b>2 GRUNDLAGEN DER KOSTENRECHNUNG .....</b>	<b>3</b>
2.1 GRUNDBEGRIFFE DER KOSTENRECHNUNG. ....	3
2.1.1 Der Begriff Kosten .....	3
2.1.2 Der Begriff Erlös oder Leistung.....	4
2.2 AUFGABEN UND ZIELE DER KOSTENRECHNUNG .....	4
2.3 KOSTENRECHNUNGSSYSTEME .....	6
2.3.1 Kosten mit Zeitbezug .....	7
2.3.1.1 Istkostenrechnung.....	8
2.3.1.2 Normalkostenrechnung .....	9
2.3.1.3 Plankostenrechnung .....	9
2.3.2 Kosten mit Sachumfang der verrechneten Kosten.....	9
2.3.2.1 Vollkostenrechnung.....	11
2.3.2.2 Teilkostenrechnung.....	13
2.4 DIE DREI MODULE DER KOSTENRECHNUNG .....	15
2.4.1 Kostenartenrechnung .....	16
2.4.2 Kostenstellenrechnung .....	19
2.4.3 Kostenträgerrechnung .....	22
<b>3 DAS TARGET COSTING .....</b>	<b>25</b>
3.1 DEFINITION DES TARGET COSTING .....	25
3.2 ZIELE DES TARGET COSTING .....	27
3.3 PHASEN DES TARGET COSTING.....	28
3.3.1 Phase 1 – Zielkostenfestlegung.....	28
3.3.1.1 Market into Company .....	29
3.3.1.2 Out of Company.....	29
3.3.1.3 Into and Out of Company .....	30

3.3.1.4	<i>Out of Competitor</i> .....	30
3.3.1.5	<i>Out of Standard Costs</i> .....	31
3.3.2	Phase 2 – Zielkostenspaltung.....	34
3.3.3	Phase 3 – Zielkostenrealisierung.....	36
<b>4</b>	<b>DAS KAIZEN COSTING .....</b>	<b>38</b>
4.1	DEFINITION DES KAIZEN COSTING .....	39
4.2	ZIELE DES KAIZEN COSTING.....	40
4.3	GRUNDLAGEN DES KAIZEN.....	41
4.3.1	Denkweisen im Rahmen von Kaizen .....	42
4.3.1.1	<i>Die Verbesserung und Erhaltung</i> .....	43
4.3.1.2	<i>Die Mitarbeiterorientierung</i> .....	46
4.3.1.3	<i>Die Qualitätsorientierung</i> .....	48
4.3.1.4	<i>Die Prozess- und Ergebnisorientierung</i> .....	49
4.3.1.5	<i>Die Kunden – Lieferanten Beziehung</i> .....	52
4.3.1.6	<i>Die Aussagefähigkeit der Daten</i> .....	53
4.3.2	Die Werkzeuge des Kaizen .....	54
4.3.2.1	<i>Die 5 S-Bewegungen</i> .....	55
4.3.2.2	<i>Die 6 M-Checkliste</i> .....	55
4.3.2.3	<i>Die 6 W-Checkliste</i> .....	57
4.3.2.4	<i>Die 3 Mu-Checkliste</i> .....	58
4.3.2.5	<i>Die 7 Verschwendungsarten</i> .....	58
4.3.2.6	<i>Das Just in Time</i> .....	61
4.4	DIE VORAUSSETZUNG FÜR KAIZEN .....	61
4.5	DER ZYKLUS DES VERBESSERUNGSPROZESSES .....	63
4.6	DER ZYKLUS DES STABILISIERUNGSPROZESSES .....	65
4.7	DAS 4-PHASEN – MODELL DES KAIZEN .....	67
4.7.1	Die Sensibilisierungsphase des Kaizen .....	67
4.7.2	Die Startphase des Kaizen .....	69
4.7.3	Die Implementierungsphase des Kaizen .....	69
4.7.4	Die Stabilisierungsphase des Kaizen.....	70
<b>5</b>	<b>VERGLEICH VON KOSTENRECHNUNG UND TARGET COSTING.....</b>	<b>72</b>
<b>6</b>	<b>AUSBLICK / SCHLUSSBEMERKUNG.....</b>	<b>75</b>
	<b>LITERATURVERZEICHNIS.....</b>	<b>IX</b>
	<b>EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG .....</b>	<b>XIV</b>

---

## Abbildungsverzeichnis

Abb. 1	Systematik der Kostenrechnung .....	6
Abb. 2	Einteilung der Kostenrechnungssysteme .....	7
Abb. 3	Kosten nach dem Zeitbezug .....	8
Abb. 4	Kostenrechnungssysteme .....	10
Abb. 5	Merkmale der Vollkostenrechnung .....	12
Abb. 6	Merkmale der Teilkostenrechnung .....	14
Abb. 7	Verrechnung der Kosten in der Kostenrechnung .....	16
Abb. 8	Vergleich der Kostenarten .....	18
Abb. 9	Zuliefersysteme für die Kostenartenrechnung .....	19
Abb. 10	Funktion der Kostenstellen .....	20
Abb. 11	gegenseitige Leistungsbeziehungen zwischen Kostenstellen .....	22
Abb. 12	Ermittlung der Target Costs .....	32
Abb. 13	Zielkostenkorridor .....	36
Abb. 14	kontinuierlicher Verbesserungsprozess .....	41
Abb. 15	Vergleich von Kaizen und Innovation .....	44
Abb. 16	Verbesserung und Innovation .....	45
Abb. 17	Prozess .....	51
Abb. 18	Kunden – Lieferanten - Beziehung .....	53
Abb. 19	die 6 M-Checkliste .....	56
Abb. 20	die 6 W-Checkliste .....	57
Abb. 21	die 3 Mu-Checkliste .....	58
Abb. 22	der PDCA - Zyklus .....	64
Abb. 23	der PDCA - Zyklus mit dem SDCA - Zyklus .....	66
Abb. 24	Klassische Kostenplanung .....	72
Abb. 25	Zielkostenmanagement .....	73

---

## Abkürzungsverzeichnis

Abb.	Abbildung
bzw.	beziehungsweise
KVP	kontinuierlicher Verbesserungsprozess
o.	oder
o.V.	ohne Verfasser
S.	Seite
u.	und
usw.	und so weiter
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel

# 1 Einleitung

## 1.1 Problemstellung

Die ständig zunehmende Globalisierung in der Wirtschaft hat für die Betriebe zwei Gesichter. Einerseits können die Firmen auf dem gesamten Weltmarkt ihre Produkte und Dienstleistungen leichter anbieten, andererseits werden sie aber auch verstärkt mit einem immer größer werdenden Kostendruck konfrontiert.

Dies gilt nicht mehr nur für die Automobilindustrie und deren Zulieferer sondern auch immer mehr für die Produktionsbetriebe, die sich auf die Fertigung von Massenware spezialisiert haben. Zu dieser Branche zählen z.B. die Hersteller von Haushaltsgeräten, Werkzeugen, Elektronikindustrie, usw.

In diesen Bereichen der Wirtschaft ist der Konkurrenzkampf bereits so angewachsen, dass die Kunden den Marktpreis bestimmen können, indem sie die billigen Geräte kaufen. Die Kunden zwingen somit die Firmen dazu, ihre Kosten zu senken. Die großen Automobilkonzerne wälzen diese Kostenreduktion teilweise auf ihre Sublieferanten ab.

Die Klein- und Mittelbetriebe werden diesen Druck der Kostenreduktion früher oder später ebenfalls bekommen. Hierzu ist eine Umstellung auf diese neue Situation unbedingt notwendig, damit diese Betriebe nicht in wirtschaftliche Bedrängnis kommen. Sollte einer dieser Betriebe sich nicht auf diese Änderung in der Wirtschaft einstellen, wird der Konkurs früher oder später nicht abzuwenden sein. Damit werden viele Arbeitsplätze verloren gehen.

## **1.2 Ziel und Aufbau der Arbeit**

Ziel dieser Arbeit ist es, dem Leser die Vorteile bzw. Nachteile von Target Costing und Kaizen Costing näher zu bringen.

Dazu wird sich der erste Teil dieser Arbeit mit der Kostenrechnung befassen. Es werden nur die wichtigsten Teile erklärt, weil eine genauere Erläuterung der Kostenrechnung den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.

Im zweiten Kapitel wird das Target Costing vorgestellt. Neben dem allgemeinen Grundprinzip wird auch näher darauf eingegangen, denn es sollte für jedermann verständlich gemacht werden.

Anschließend wird das Kaizen Costing behandelt.

Zum Abschluss dieser Arbeit wird die Kostenrechnung mit dem Target Costing und dem Kaizen Costing verglichen, damit dem Leser die Vorteile und Nachteile dieser kostenreduzierenden Möglichkeiten erläutert werden.

## 2 Grundlagen der Kostenrechnung

### 2.1 Grundbegriffe der Kostenrechnung.

#### 2.1.1 Der Begriff Kosten

Kosten sind der Wert des Verzehrs an Gütern in Form von Sach- und Dienstleistungen zum Zwecke der betrieblichen Leistungserstellung und Leistungsverwertung innerhalb eines Zeitraumes.<sup>1</sup>

Dabei umfasst der Güterverbrauch nicht nur den Verbrauch an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen, sondern auch die Nutzung von Dienstleistungen, die Entrichtung öffentlicher Abgaben und die Verwendung von Betriebsmitteln. Er stellt aber nur Kosten dar, wenn er für die Leistungserstellung anfiel.<sup>2</sup>

Kosten können damit allgemein als der in Geld bewertete Ressourcenverbrauch zur Leistungserstellung definiert werden. Fällt der leistungsbedingte Güterverbrauch mit der Entstehung der dazugehörigen Ausgaben zusammen, spricht man von pagatorischen Kosten. Erfolgte die Ausgabe aber bereits zu einem früheren Zeitpunkt, handelt es sich bei dem augenblicklichen leistungsbedingten Verbrauch um kalkulatorische Kosten. Auch die Eigenkapitalverzinsung, die nie zu Ausgaben führt gehört zu den kalkulatorischen Kosten.<sup>3</sup>

---

<sup>1</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R. Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 17

<sup>2</sup> vgl. Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 1; 2006-04-15, 08:05 Uhr

<sup>3</sup> Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 1; 2006-04-15, 08:05 Uhr



Das bedeutet, dass Kosten nicht mit Ausgaben gleichgesetzt werden können, da es Kosten gibt, die keine Ausgaben darstellen, wie z.B. Abschreibungen. Es gibt aber auch Ausgaben die keine Kosten sind, da sie keinen Werteverzehr darstellen z.B. Tilgungen.

### **2.1.2 Der Begriff Erlös oder Leistung**

Erlös oder Leistung ist der Wert der aufgrund der betrieblichen Leistungserstellung und Leistungsverwertung entstandenen Güter in Form von Sach- und Dienstleistungen innerhalb eines Zeitraumes.<sup>4</sup>

Schwierigkeiten treten in der öffentlichen Verwaltung bereits dabei auf, dass die Leistung oft kaum mengenmäßig ermittelt werden können, noch eine Bewertung in Geldeinheiten möglich ist, da für viele ihrer Leistungen der Filter Markt fehlt. Sie werden auch meist nicht unmittelbar durch adäquate geldliche Gegenleistungen kompensiert, sondern kostenlos abgegeben. Fehlt der Markt, so sind auch bestimmte Informationen, wie eine ganzheitliche Leistungsbeurteilung, Vergleiche mit der Konkurrenz oder Optimierungsanreize nicht vorhanden und müssen versucht werden, eigenständig, z.B. durch Vergleiche zwischen den Verwaltungen, zu erhalten.<sup>5</sup>

## **2.2 Aufgaben und Ziele der Kostenrechnung**

Während die Finanzbuchführung nach außen gerichtet ist und vorrangig der Rechenschaftslegung dient, wird in der Kosten- und Leistungsrechnung die Darstellung des Betriebsprozesses (internes Rechnungswesen) in Form von

---

<sup>4</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 21

<sup>5</sup> vgl. Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 1; 2006-04-15, 08:05 Uhr

Kosten und Leistung zur Steuerung und Kontrolle des Betriebsgeschehens, zur Preisbildung und zur Information für dispositive Zwecke verfolgt.<sup>6</sup>

Die Kostenrechnung bildet einen wesentlichen Bereich des Controlling. Die Kostenrechnung hat die Aufgabe für Transparenz der in einem Unternehmen entstandenen Kosten zu sorgen, um so die Steuerung des Unternehmens zu ermöglichen.<sup>7</sup>

Durch die Kostenrechnung können erst die folgenden Fragen beantwortet werden:<sup>8</sup>

- Welche Kosten entstehen in einem Unternehmen?
- In welcher Höhe tragen Produkte zur Deckung der Fixkosten bei?
- Welche Abteilungen verursachen Kosten in welcher Höhe?

Das dominierende Hauptziel der Kostenrechnung ist die Schaffung von Kostentransparenz zur Effizienz- und Effektivitätssteigerung.

Die Kosten und Leistungsrechnung umfasst die Kostenarten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Sie erfasst alle Kosten einer Rechnungsperiode und baut dabei auf den im Sachbuch ausgewiesenen Zahlungsvorgängen, die dann perioden- und verursachungsgerecht nach Kostenarten, Kostenstellen und Kostenträgern geordnet werden, auf.<sup>9</sup>

---

<sup>6</sup> Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 1; 2006-04-15, 08:05 Uhr

<sup>7</sup> vgl. o.V.; Kostenrechnung, [http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control\\_07.htm](http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control_07.htm), 2006-04-03, 21:06 Uhr

<sup>8</sup> vgl. o.V.; Kostenrechnung, [http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control\\_07.htm](http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control_07.htm), 2006-04-03, 21:06 Uhr

<sup>9</sup> Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 2; 2006-04-15, 08:05 Uhr

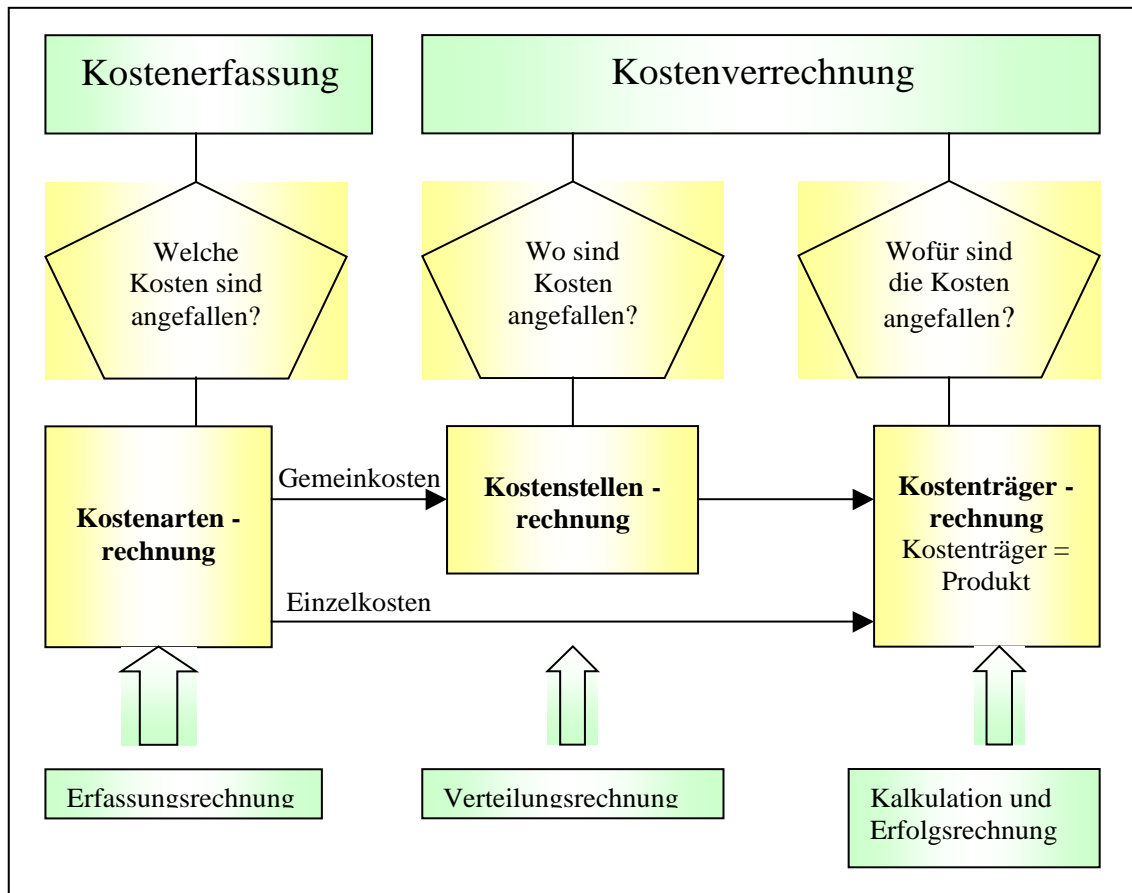


Abb. 1 Systematik der Kostenrechnung<sup>10</sup>

## 2.3 Kostenrechnungssysteme

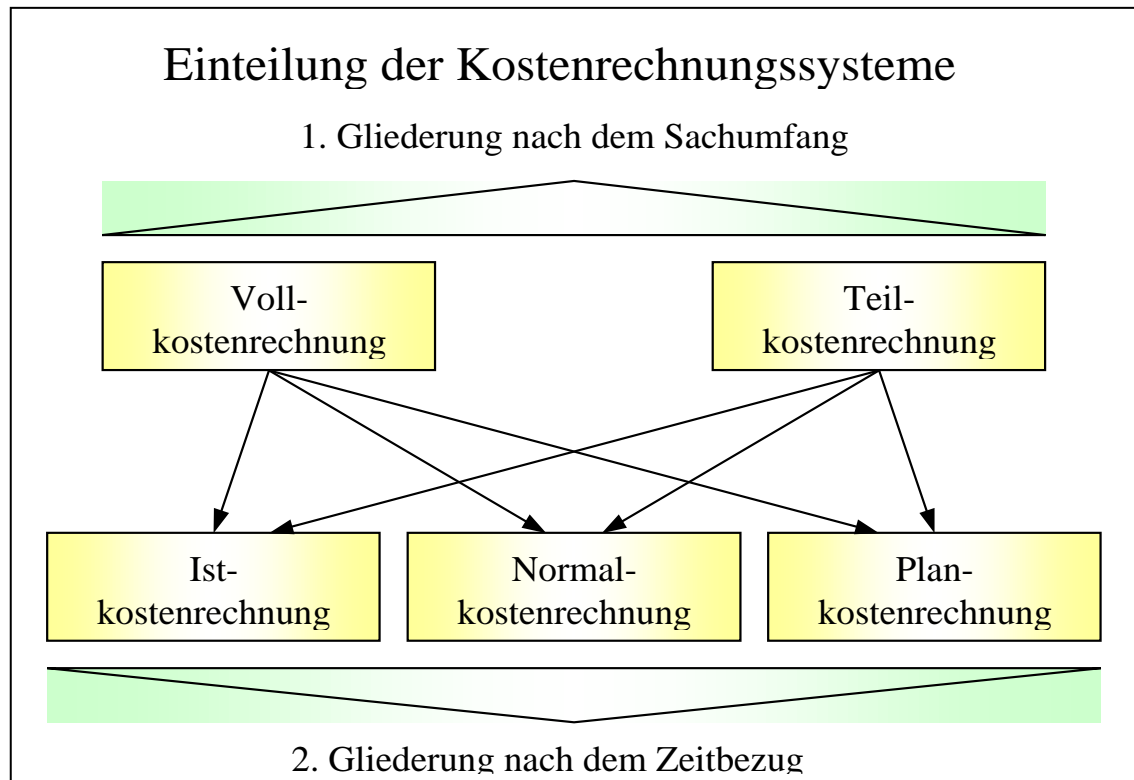
Um die verschiedenen Aufgaben der Kosten- und Leistungsrechnung erfüllen zu können, sind Angaben darüber notwendig, welche Kosten bzw. Erlöse in welcher Weise erfasst und weiterverrechnet werden sollen.<sup>11</sup>

Kostenrechnungssystem wird das Ergebnis einer systematischen Festlegung solcher Erfassungs- und Weiterverarbeitungsvorschriften bezeichnet. Sie können stets durch zwei Merkmale beschrieben werden.<sup>12</sup>

<sup>10</sup> in Anlehnung an Adolf G., Coenenberg, unter Mitarbeit von Jochen Cantner, Christian Fink, Gerhard Mattner; Kostenrechnung und Kostenanalyse, 5. überarbeitete und erweiterte Ausgabe, 2003, S. 26

<sup>11</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 21

Kostenrechnungssysteme haben immer auch eine Zeitdimension. Das heißt Kosteninformationen beziehen sich auf einen bestimmten Zeitraum oder ein bestimmtes Datum.<sup>13</sup>



**Abb. 2 Einteilung der Kostenrechnungssysteme<sup>14</sup>**

### 2.3.1 Kosten mit Zeitbezug

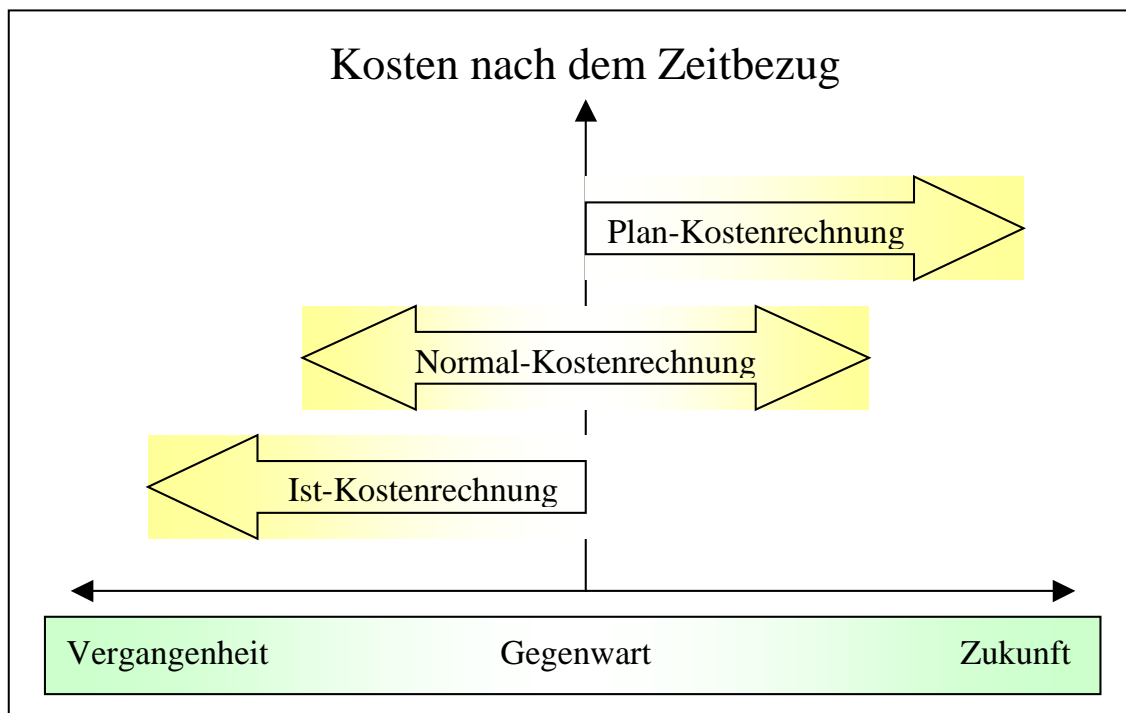
Nach dem Zeitbezug der Kosten werden vergangenheitsbezogene oder Ist-Kosten, gegenwartsorientierte oder Normal-Kosten und zukunftsbezogene oder Plan-Kosten unterschieden.<sup>15</sup>

<sup>12</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 21

<sup>13</sup> Andreas Preißner; Erfolgsrechnung und –analyse; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 14

<sup>14</sup> in Anlehnung an Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, 2006-04-03, 21:37 Uhr

<sup>15</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 22



**Abb. 3 Kosten nach dem Zeitbezug<sup>16</sup>**

Wie in Abb. 2 zu sehen ist, werden die verschiedenen Kostenrechnungen nach dem Zeitbezug der Kosten auch dementsprechend als Ist-Kostenrechnung, Normal-Kostenrechnung und Plankostenrechnung bezeichnet.<sup>17</sup>

### **2.3.1.1 Istkostenrechnung**

Bei der Ist-Kostenrechnung findet eine Verrechnung der tatsächlich angefallenen Kosten ohne Korrekturen auf die in der Periode erstellen und verkauften Kostenträger statt.

Die Besonderheiten der Ist-Kostenrechnung sind:<sup>18</sup>

- Kosten können stark schwanken.
- Orientierung an Vergangenheitswerten ermöglicht nur Zeitvergleiche.

<sup>16</sup> in Anlehnung an Sven, Fischbach, unter Mitarbeit von Anja Fischbach; Grundlagen der Kostenrechnung, 3. Auflage, Verlag Moderne Industrie, 2004, S. 49

<sup>17</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 22

<sup>18</sup> vgl. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 9, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

- Verfahren ist rechentechnisch schwerfällig und dauert lange.
- Dispositive Entscheidungen sind nicht möglich.

### **2.3.1.2 Normalkostenrechnung**

Bei der Normal-Kostenrechnung findet eine Verrechnung der normalisierten Gemeinkosten auf die Kostenträger statt.

Die Besonderheiten der Normal-Kostenrechnung sind:<sup>19</sup>

- Zufallsschwankungen werden vermieden.
- Abrechnung wird gegenüber der Ist-Kostenrechnung beschleunigt.
- Über- und Unterdeckungen der Gemeinkosten sind möglich.
- Kalkulationen sind besser vergleichbar, allerdings sind Normalkosten kein aussagefähiger Vergleichsmaßstab.

### **2.3.1.3 Plankostenrechnung**

Plankosten werden die angestrebten (zukunftsbezogene) Kosten genannt.

Die Aufgaben der Plan-Kostenrechnung sind:<sup>20</sup>

- Prognose zukünftiger Kosten (Plankosten) zur Steuerung des Unternehmens (Disposition).
- Kontrolle der Wirtschaftlichkeit durch Soll – Ist – Vergleiche

## **2.3.2 Kosten mit Sachumfang der verrechneten Kosten**

Nach dem Sachumfang der Kosten wird unterschieden, ob alle oder nur Teile der in einer Abrechnungsperiode angefallenen Kosten auf die Produkteinheit

---

<sup>19</sup> vgl. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 10, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

<sup>20</sup> vgl. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 11, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

zugerechnet werden. Die zugehörigen Kostenrechnungen werden Vollkostenrechnung und Teilkostenrechnung genannt.<sup>21</sup>

Kostenrechnungssysteme nach den Kriterien Zeitbezug und Sachumfang der verrechneten Kosten			
Zeitbezug Sachumfang	Istkosten	Normalkosten	Plankosten
Vollkosten	traditionelle Kostenrechnung	Rechnung mit durchschnittlichen Kosten	starre Plankostenrechnung flexible Plankostenrechnung auf Vollkostenbasis Prozesskostenrechnung
Teilkosten	Direct Costing mehrstufige Fixkostendeckungsrechnung relative Einzelkosten- und Deckungsbeiträgen		flexible Plankostenrechnung auf Teilkostenbasis (Grenzplankostenrechnung)

**Abb. 4 Kostenrechnungssysteme<sup>22</sup>**

Die Vollkostenrechnung ist das in der Praxis am meist verwendete Verfahren, obwohl die Vollkostenrechnung eine Reihe von Mängel aufweist.

Das Problem der Anwendung von Vollkostenrechnungen besteht in der Verteilung der Kosten, die nicht unmittelbar durch die einzelnen Leistungen verursacht wurden. Zur Lösung dieses Problems wurde die Teilkostenrechnung entwickelt, bei der lediglich bestimmte Teile der ermittelten Kosten auf die Kostenträger verrechnet werden, während die restlichen Kosten als Block in das Betriebsergebnis einfließen.<sup>23</sup>

<sup>21</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 22

<sup>22</sup> in Anlehnung an, Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 214

<sup>23</sup> o.V.; Kostenrechnung, [http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control\\_07.htm](http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control_07.htm), 2006-04-03, 21:06 Uhr

### 2.3.2.1 Vollkostenrechnung

Die Kennzeichen der Vollkostenrechnung besteht darin, dass sämtliche Kosten einer Periode erfasst und den einzelnen Leistungen des Unternehmens zugerechnet werden.<sup>24</sup>

Vorteile der Vollkostenrechnung:<sup>25</sup>

- Entscheidungshilfe für die Preisfindung bei Produkten und Leistungen ohne Marktpreis oder öffentlichen Aufträgen.
- Ermittlung von innerbetrieblichen Verrechnungspreisen.
- Ermittlung des Stück- bzw. Auftragsgewinnes ist rechnerisch möglich.
- Bilanzielle Vorschriften (Bewertung von Halb- und Fertigfabrikaten).

Nachteile der Vollkostenrechnung:<sup>26</sup>

- Keine Information über die kurzfristige Preisuntergrenze (insbesondere bei Unterbeschäftigung / Leerkapazitäten).
- Proportionalisierung der fixen Kosten (fixe Kosten werden wie variable Kosten behandelt).
- Periodisierung der fixen Kosten durch Lagerbewertung zu vollen Herstellkosten.
- Manipulation der Gewinnhöhe durch Wahl der Zuschlagsbasis.
- Falsche Entscheidung über Zusatzaufträge.
- „Kalkulieren aus dem Markt“ bei fallender Auslastung und/oder stark steigenden Einzelkosten.

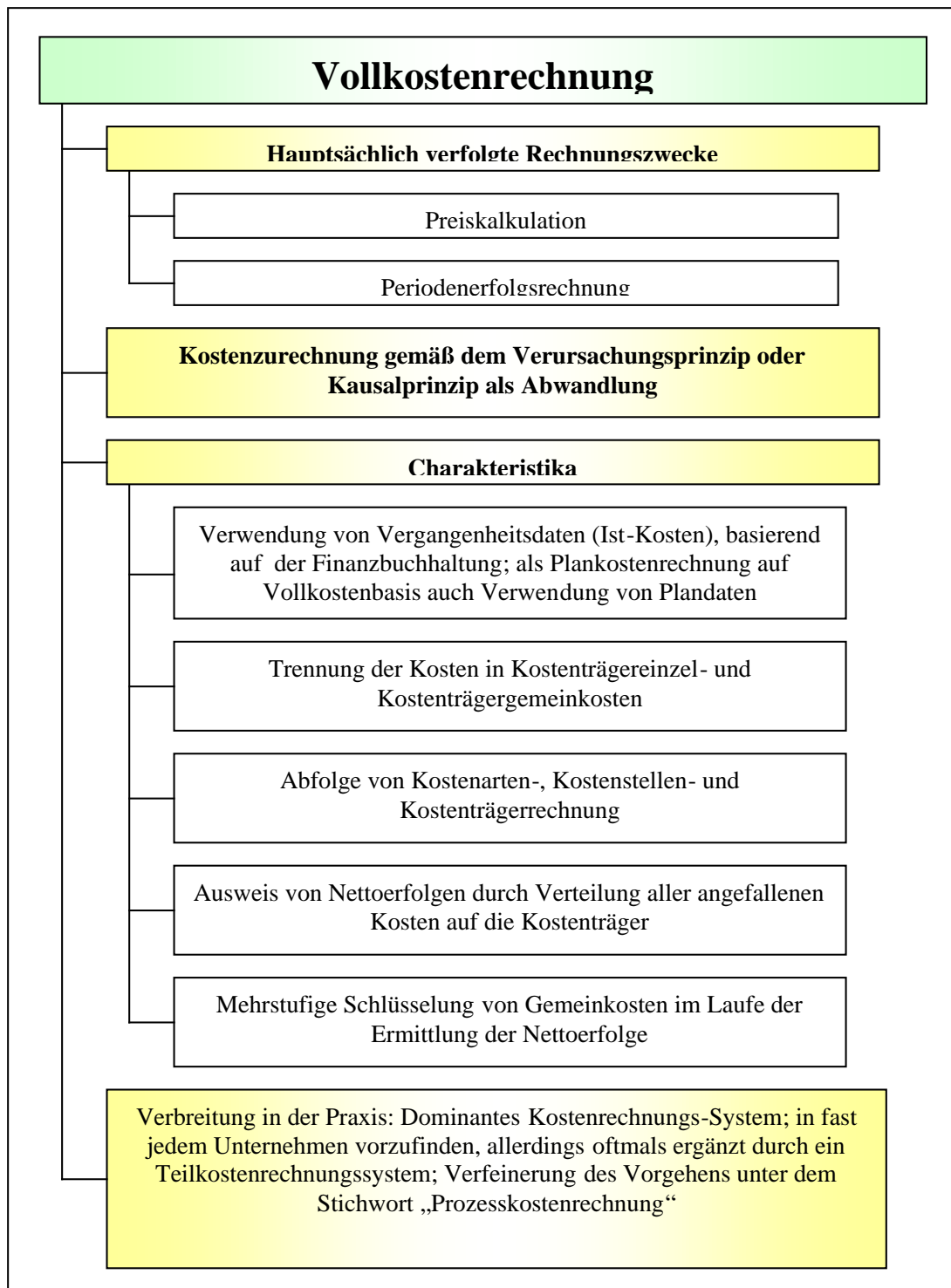
---

<sup>24</sup> vgl. Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 214

<sup>25</sup> vgl. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.110, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

<sup>26</sup> vgl. ebenda, S.111





**Abb. 5 Merkmale der Vollkostenrechnung<sup>27</sup>**

<sup>27</sup> vgl. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 2, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

### 2.3.2.2 Teilkostenrechnung

Die Teilkostenrechnung zeichnet sich dadurch aus, dass zwar auch alle Kosten einer Periode erfasst werden, nicht aber alle, sondern diese Kosten nur teilweise auf Produkteinheiten weiterverrechnet werden. Bei diesem Teil handelt es sich um die für den jeweiligen Zweck, der mit der Kostenrechnung verfolgt wird, relevanten Kosten.<sup>28</sup>

Vorteile der Teilkostenrechnung:<sup>29</sup>

- Keine Schlüsselung der fixen Kosten.
- Periodengerechte Zurechnung der fixen Kosten.
- Ermittlung der kurzfristigen Preisuntergrenze.
- Auswirkungen von Auslastungsänderungen sind ersichtlich und Berechnungen sind korrekt.
- Auswirkungen von Entscheidungen sind ersichtlich.
- Berechnung des Break-Even-Point ist möglich.
- Einblick in die Gewinnstruktur (flexibel auswertbar).
- kalkulatorisch richtige Behandlung von Zusatzkosten.

Nachteile der Teilkostenrechnung:<sup>30</sup>

- Großer Aufwand (Belege, Datenerfassung, EDV)
- Kein Stück- oder Auftragsgewinn „rechnerisch“ zu ermitteln.
- Preisdifferenzierung möglich, aber Gefahr, dass solche Sonderpreise auf das Grundgeschäft durchschlagen (Markttransparenz, Verhandlungsmacht der Kunden, Wettbewerb).
- In der Praxis kommt es häufig zu Umsatzmaximierung statt Gewinnmaximierung.

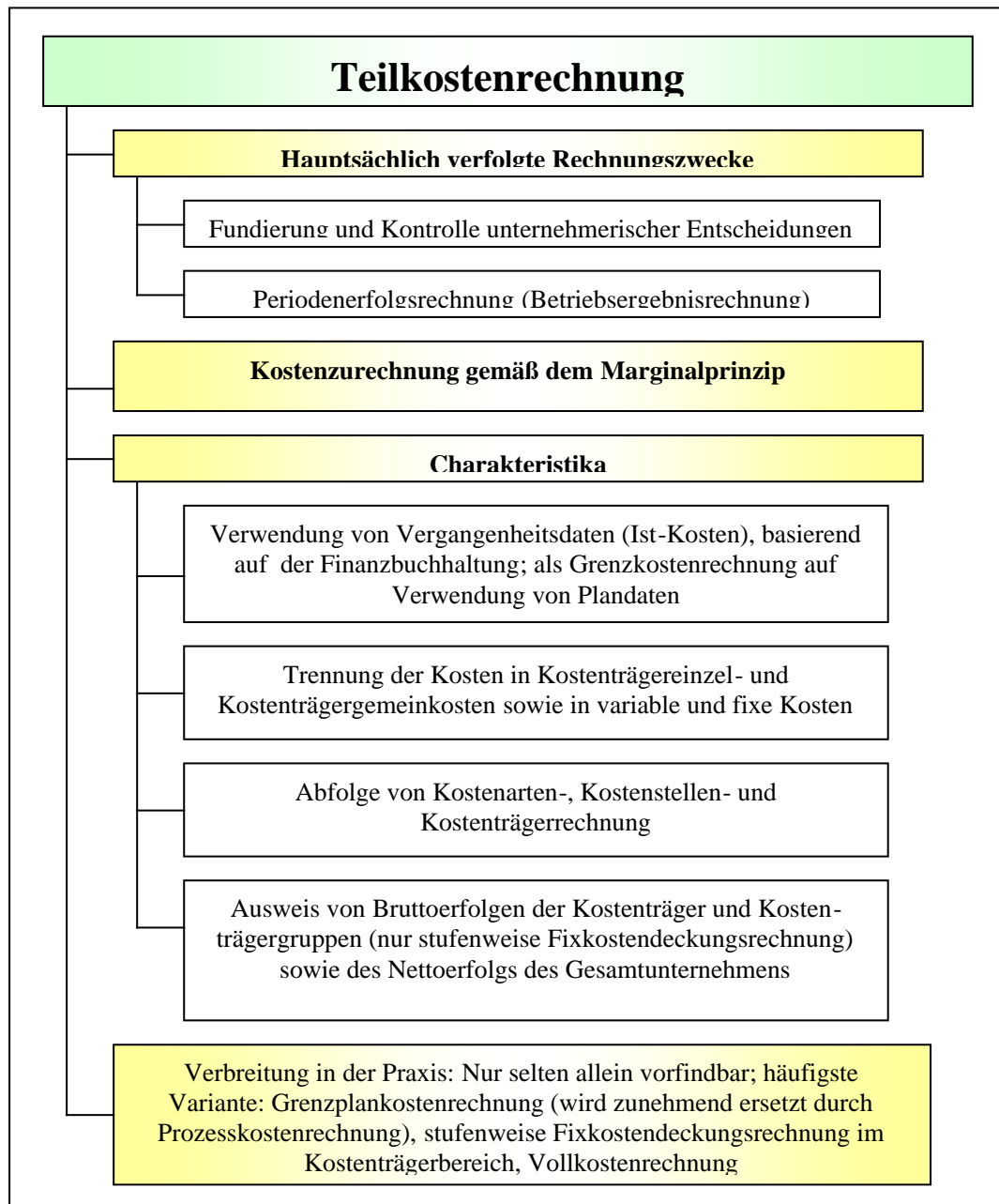
---

<sup>28</sup> vgl. Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 214

<sup>29</sup> vgl. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.124, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

<sup>30</sup> vgl. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.125, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

- Bei steigenden Fixkosten kommt es im Rahmen der Teilkostenrechnung zu einem „black-box“ Syndrom.
- Fixkosten dürfen nicht auf Dauer als fix angesehen werden, da sie in der Realität abbaubar sind.



**Abb. 6 Merkmale der Teilkostenrechnung<sup>31</sup>**

<sup>31</sup> vgl. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 4, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

## 2.4 Die drei Module der Kostenrechnung

Die Kostenrechnung wird in drei Teilsysteme eingeteilt.

Diese drei Teilbereiche sind:

- Kostenartenrechnung
- Kostenstellenrechnung
- Kostenträgerrechnung

Zunächst werden in der Kostenartenrechnung die gesamten Kosten der Abrechnungsperiode nach Menge und Wert erfasst und aufgeschlüsselt nach verschiedenen Gesichtspunkten.<sup>32</sup>

Nun werden die Kosten in der Kostenstellenrechnung den Betriebsbereichen kostenrechnerisch selbständig abgerechnet, in denen diese Kosten entstanden sind. Die Erfassung der Kosten am Ort ihrer Entstehung ist aus zwei Gründen notwendig:

- Die Kosten sind nur dort wo sie entstehen sinnvoll zu kontrollieren und zu beeinflussen.
- Der Umweg über die Kostenstellen ist für eine genaue Verrechnung der Kosten auf die betrieblichen Leistungen (Kostenträger), die diese Kosten verursacht haben, notwendig.<sup>33</sup>

Die Kostenstellenrechnung als letzte Stufe der Kostenverrechnung ermittelt dann die Kosten der erstellten Leistungen pro Einheit (Kalkulation oder Kostenträgerstückrechnung) und die Kosten in der Abrechnungsperiode (Kostenträgerzeitrechnung).<sup>34</sup>

---

<sup>32</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 23

<sup>33</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 23

<sup>34</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 23

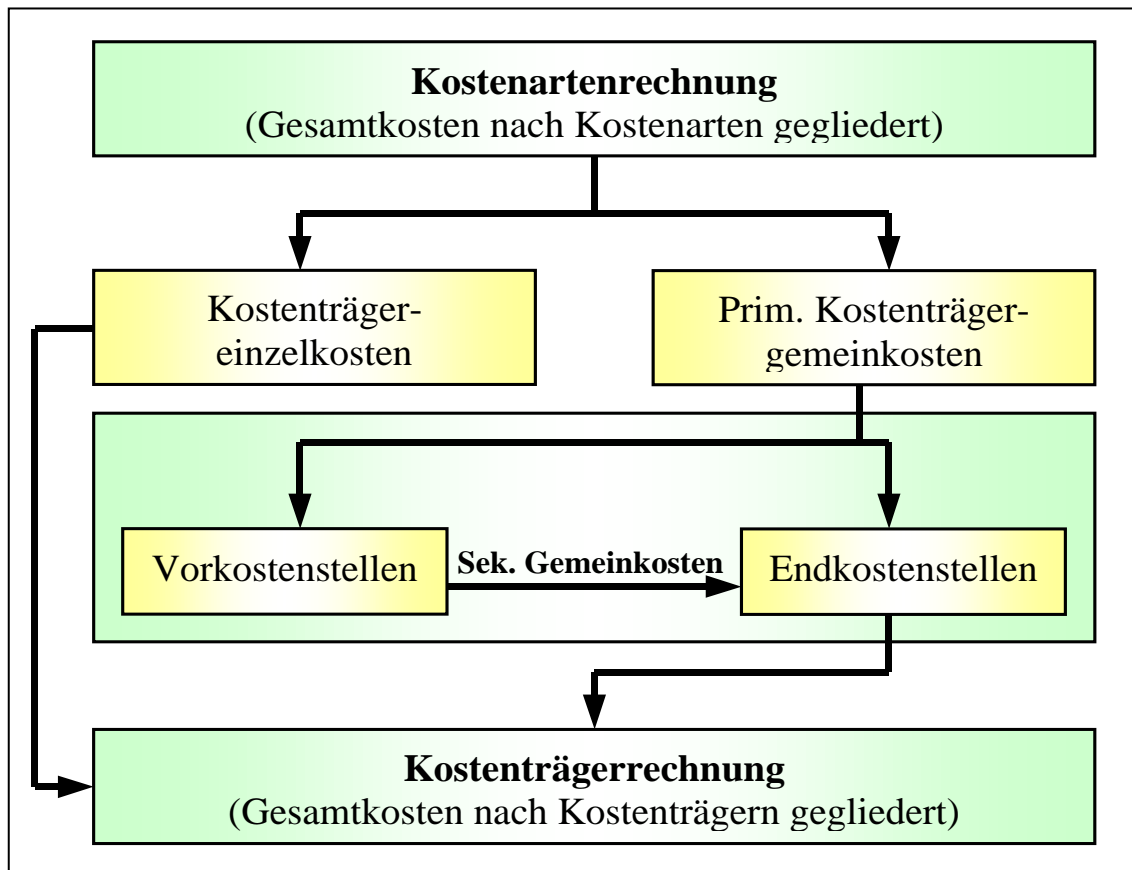


Abb. 7 Verrechnung der Kosten in der Kostenrechnung<sup>35</sup>

### 2.4.1 Kostenartenrechnung

In der Kostenartenrechnung geht es zunächst um die Beantwortung der Frage: „Welche Kosten sind in welcher Höhe angefallen?“<sup>36</sup>

Die Kostenartenrechnung ist jener Teil der Kostenrechnung, in dem die gesamten Kosten einer Abrechnungsperiode systematisch erfasst werden. Weiters werden die für eine Weiterverrechnung der Kosten benötigten Zusatzinformationen gesammelt. Die Kostenartenrechnung ist die Grundlage für die Kostenstellen- und die Kostenträgerrechnung.

<sup>35</sup> in Anlehnung an, Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 23

<sup>36</sup> Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 215

Die gesamten Kosten eines Betriebes werden nach verschiedenen Kriterien aufgegliedert, von denen die Gebräuchlichsten dargestellt sind. Es ist jedoch zu beachten, dass sich jede Kostengröße jedem Einteilungskriterium zuordnen lässt.<sup>37</sup>

Kostenarten nach den verzehrten Produktionsfaktoren:

- Werkstoffkosten, Materialkosten
- Personalkosten
- Betriebsmittelkosten
- Fremdleistungskosten

Kostenarten nach der Art der Kostenerfassung:

- aufwandsgleiche Kosten
- kalkulatorische Kosten

Kostenarten nach der Herkunft der Kosten:

- primäre Kosten (z.B. Stromkosten bei Fremdbezug)
- sekundäre Kosten (z.B. Stromkosten bei Eigenfertigung)

Kostenarten nach der Verrechnung auf die Kostenträger:

- Kostenträgereinzelkosten
- Kostenträrgemeinkosten

Kostenarten nach dem Verhalten bei Beschaffungsschwankungen:

- beschäftigungsabhängige (variable) Kosten
- beschäftigungsunabhängige (flexible) Kosten

Kostenarten nach der betrieblichen Funktion:

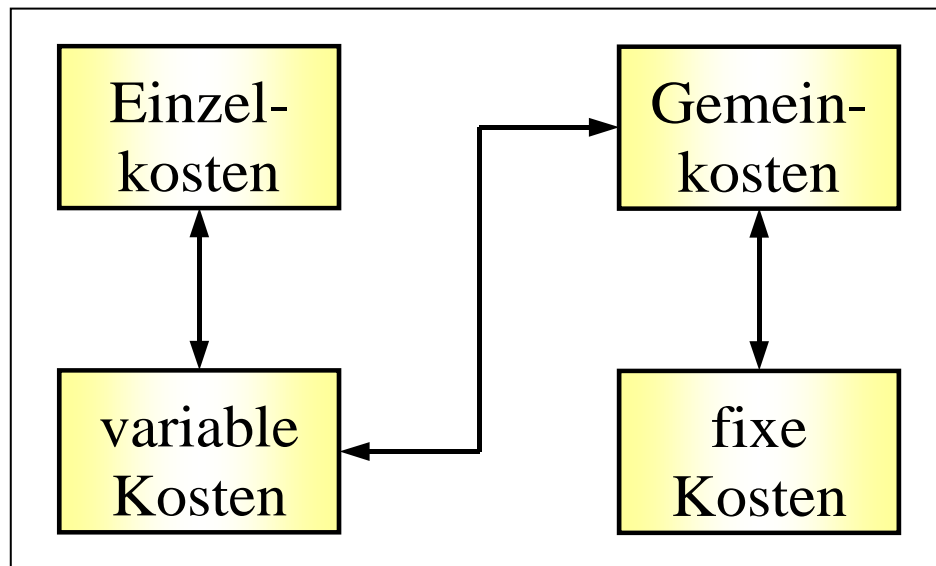
- Beschaffungskosten
- Fertigungskosten
- Verwaltungskosten

---

<sup>37</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München  
Wien, 2003, S. 24

- Vertriebskosten<sup>38</sup>

Der Zusammenhang zwischen Einzel- und Gemeinkosten einerseits und variablen und fixen Kosten andererseits lässt sich für Mehrproduktunternehmen wie folgt darstellen.



**Abb. 8 Vergleich der Kostenarten<sup>39</sup>**

Im Allgemeinen lassen sich die wichtigsten Kostenarten in vier große Gruppen unterteilen:

- Material- und Werkstoffkosten
- Personalkosten
- Fremdleistungskosten
- kalkulatorische Kosten<sup>40</sup>

Die Standardzulieferer der Daten für die Kostenartenrechnung kann man im folgenden Diagramm erkennen:

<sup>38</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 24

<sup>39</sup> in Anlehnung an Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 25

<sup>40</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 25

Standardzuliefersysteme	Zulieferdaten
Finanzbuchhaltung	aufwandsgleiche Kosten
Lohnverrechnung	Löhne, Gehälter je Mitarbeiter + Nebenkosten
Betriebsdatenerfassung	Arbeitszeit je Mitarbeiter + Arbeitsgang, Stückzahlen
Anlagenbuchhaltung	(kalkulatorische Abschreibungen, ev. kalk. Zinsen)
Arbeitsvorbereitung / PPS	Stücklisten, Arbeitspläne, Artikelnummer
Auftragserfassung	Auftragsnummer, Verkaufspreis, Stückzahlen
Lagerbuchhaltung bzw. Warenwirtschaftssystem	Materialentnahme

**Abb. 9 Zuliefersysteme für die Kostenartenrechnung<sup>41</sup>**

## 2.4.2 Kostenstellenrechnung

Die Kostenstellenrechnung gibt Auskunft hinsichtlich der Frage: „Wo sind welche Kosten in welcher Höhe angefallen?“<sup>42</sup>

Sie dient der Verteilung der in einer Abrechnungsperiode angefallenen Gemeinkosten auf die Unternehmensbereiche, in denen sie angefallen sind. Die Kostenstellenrechnung ist das Bindeglied zwischen der Kostenartenrechnung und der Kostenträgerrechnung.

Die in der Kostenartenrechnung ermittelten und unterteilten Kosten werden in der Kostenstellenrechnung zu den betrieblichen Bereichen verrechnet. Dies gilt nur für solche Kosten, die sich den Kostenträgern in Form der einzelnen Leistungen des Unternehmens nicht direkt zuordnen lassen. Die den Kostenträgern direkt zurechenbaren Kosten werden als Kostenträger-

<sup>41</sup> in Anlehnung an, Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.56, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

<sup>42</sup> Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 215

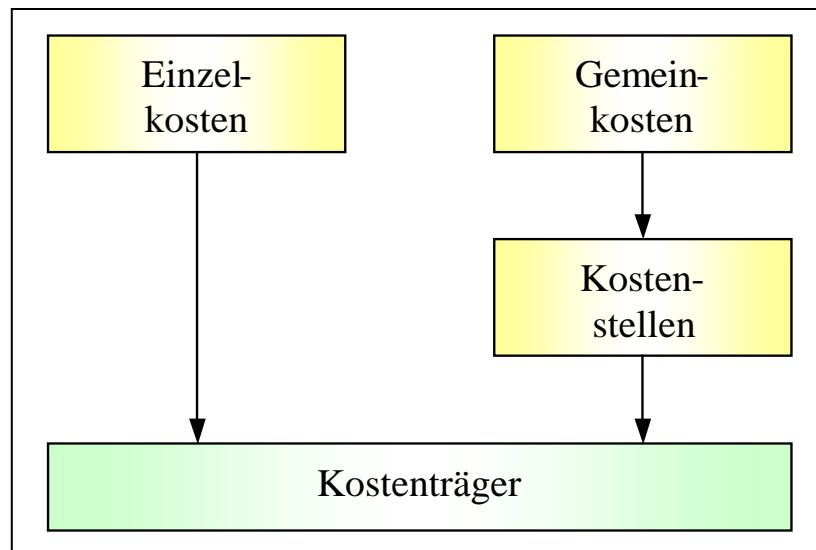


Einzelkosten bezeichnet. Die in der Kostenstellenrechnung verarbeiteten Kosten heißen dementsprechend Kostenträger-Gemeinkosten.<sup>43</sup>

Einen kostenrechnerisch selbständigen abzurechnenden betrieblichen Teilbereich nennt man Kostenstelle.

Kostenstellen kann man bilden aus:

- Funktionsbereichen,
- Verantwortungsbereichen,
- räumlichen Gesichtspunkten,
- abrechnungstechnischen Gesichtspunkten und
- leistungstechnischen Gesichtspunkten.<sup>44</sup>



**Abb. 10 Funktion der Kostenstellen<sup>45</sup>**

Die Kostenstellen werden in Vor- und Endkostenstellen bzw. in Haupt- und Hilfskostenstellen eingeteilt. Die Vor- und Endkostenstellen werden nach abrechnungstechnischen Aspekten und die Haupt- und Hilfskostenstellen

<sup>43</sup> Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R. Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 215

<sup>44</sup> vgl. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S. 60, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

<sup>45</sup> in Anlehnung an Uwe, Christians; Folien zur Vorlesung „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/FolienSkript\\_KLR\\_SS03.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/FolienSkript_KLR_SS03.pdf), S. 73; 2006-04-15, 08:05 Uhr

werden nach leistungstechnischen Gesichtspunkten unterteilt. Für die weiter Bearbeitung werden die Begriffe Vor- und Endkostenstellen verwendet.<sup>46</sup>

Die Durchführung der Kostenstellenrechnung kann auf zwei Arten erfolgen. Zum einen mit dem Betriebsabrechnungsbogen (BAB) und die moderne Art mit einem Kontorahmen, der sich mit zunehmendem Einsatz der EDV durchsetzt.

Die Aufgaben der Kostenstellenrechnung sind:<sup>47</sup>

- Verursachungsgerechte Zurechnung der Gemeinkosten auf die Stellen.
- Darstellung der Leistungsbeziehungen der Kostenstellen.
- Bildung von Kalkulationssätzen.
- Abteilungsbezogene Wirtschaftlichkeitsrechnung.

Zur Durchführung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung kann in drei verschiedenen Verfahren erfolgen:

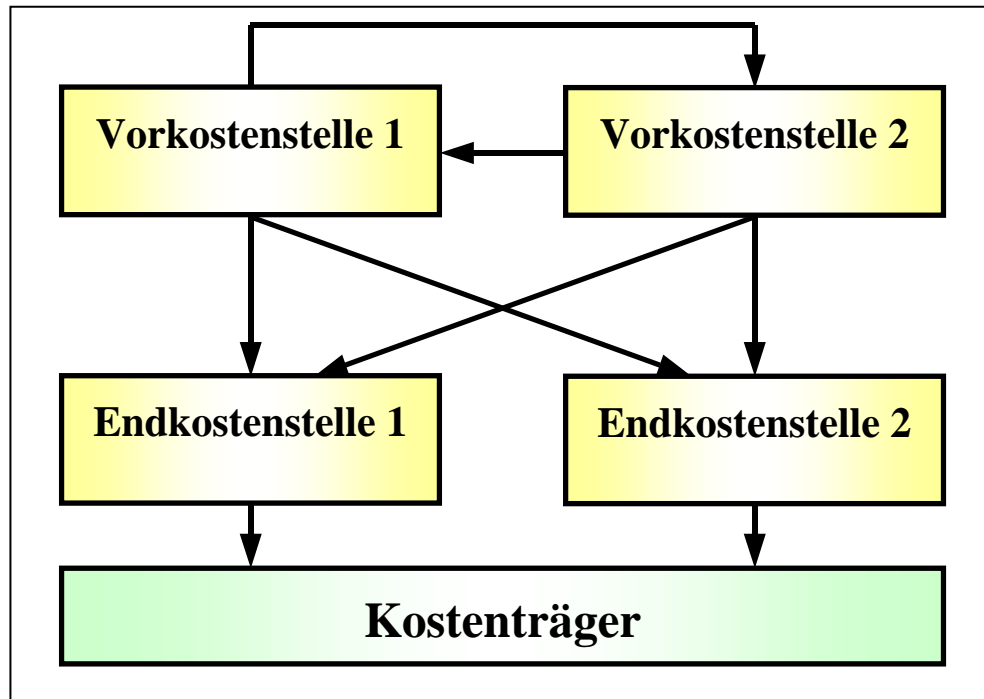
- Anbauverfahren
- Stufenleiterverfahren
- Gleichungsverfahren

Hier ist zu erwähnen, dass nur mit dem Gleichungsverfahren die exakten Verrechnungssätze zu ermitteln sind. Beide anderen Verfahren haben ihre Berechtigung, da sie wesentlich einfacher bei der Berechnung sind als das Gleichungsverfahren.

---

<sup>46</sup> vgl. Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehen Auflage, S. 215

<sup>47</sup> vgl. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.60, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr



### 2.4.3 Kostenträgerrechnung

Die die traditionelle Kostenrechnung abschließende Kostenträgerrechnung beantwortet die Frage: „Wofür sind die Kosten in welcher Höhe angefallen?“<sup>49</sup>

Es gibt zwei Erscheinungsformen der Kostenträgerrechnung:<sup>50</sup>

- die Kostenträgerstückrechnung
- die Kostenträgerzeitrechnung

Die Kostenträgerstückrechnung ermittelt die Kosten je Leistungseinheit – die Stückkosten – und liefert damit grundlegende Daten für den Zeit- oder Betriebsvergleich und dient der Kalkulation von Gebühren, Entgelten und Kostenerstattungen, auch wenn diese oft nicht kostendeckend erhoben werden. Auch für die Finanzplanung und die Aufstellung des Haushaltes ist sie von

<sup>48</sup> in Anlehnung an Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 37

<sup>49</sup> Sönke Peters, Rolf Brühl, Johannes Stelling; Betriebswirtschaftslehre, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2002, 11. durchgesehene Auflage, S. 216

<sup>50</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 40

Relevanz, da nach der Prognose zukünftig erstellter Leistungen Aussagen über wahrscheinliche Ausgaben und Einnahmen getroffen werden können.<sup>51</sup>

Die Kostenträgerstückrechnung kann nach dem Zeitpunkt ihrer Durchführung in Vor-, Zwischen- und Nachkalkulation unterschieden werden. Die Vorkalkulation wird ex ante, also vor der Leistungserstellung vorgenommen und stellt die Grundlage für Preisverhandlungen dar. Die Zwischenkalkulation erfolgt während der Leistungserstellung und die Nachkalkulation wird ex post, nach der Erstellung des Kostenträgers durchgeführt und dient der Kosten- und Erfolgskontrolle.<sup>52</sup>

Die Kostenträgerzeitrechnung liefert wesentliche Grundlagen für die kurzfristige (monatliche, vierteljährliche) Erfolgsrechnung, Sie bildet den logischen und chronologischen Abschluss in System jeder Kostenrechnung. Dabei versteht man unter kurzfristiger Erfolgsrechnung die Zusammenfassung von Kostenträgerzeitrechnung und Abrechnung der betrieblichen Leistungen in Form der Gegenüberstellung der bewerteten betrieblichen Leistungen und ihren Kosten zur Ermittlung der Betriebsergebnisse.<sup>53</sup>

Die wesentlichsten und auch gebräuchlichsten Kalkulationsverfahren lassen sich zwei Gruppen zuordnen, den Divisionsverfahren und den Zuschlagsverfahren. Dazu kommen spezielle Kalkulationsverfahren z.B. Kuppelprodukte und besondere Fertigungsstrukturen.<sup>54</sup>

---

<sup>51</sup> vgl. Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 20; 2006-04-15, 08:05 Uhr

<sup>52</sup> Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“; [http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 21; 2006-04-15, 08:05 Uhr

<sup>53</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 40

<sup>54</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 40

---

Kalkulationsverfahren.<sup>55</sup>

- Divisionskalkulationen:
  - Divisionskalkulation in engeren Sinn: einstufig, zweistufig, mehrstufig
  - Äquivalenzziffernkalkulation: einstufig, zweistufig, mehrstufig
- Zuschlagskalkulation:
  - Summarische Zuschlagskalkulation: kumulative und elektive Betriebszuschlagskalkulation
  - Differenzierende Zuschlagskalkulation: kumulative und elektive Kostenstellenzuschlagskalkulation
- Kuppelkalkulation:
  - Restwertkalkulation
  - Verteilungskalkulation

---

<sup>55</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 41

### 3 Das Target Costing

In der Vergangenheit haben Unternehmen für die Preisentscheidungen in der Hauptsache die reine Kosten – Plus – Kalkulation angewandt. Wenn ein Produkt neu auf den Markt kam, mussten daher in der Regel relativ hohe Preise verlangt werden. Eine solche Vorgehensweise wird heute vor allem durch konkurrierende Unternehmen mit schlanken Strukturen, die rasch wettbewerbsfähige „me-too“ – Produkte auf den Markt bringen können, unmöglich gemacht.<sup>56</sup>

Um heutzutage auf den Märkten bestehen zu können oder gar Marktführerschaft zu erlangen und zu halten, muss ein Unternehmen für sein Produkt die maximal zulässigen Kosten vom Markt her bestimmen, d.h. die Preise diktieren die Kosten. Der Ansatz ist naheliegend und einfach. Unter der Beziehung Target Costing hat diese Management – Methode Eingang in die Wissenschaft und Praxis gefunden. Eine Unternehmung, die nach Target Costing vorgeht, untersucht zuerst, was die Kunden oder Konsumenten bereit sind für ein bestimmtes Produkt zu zahlen; es konstruiert dann erst das Produkt in einer Weise, dass die Kosten innerhalb eines bestimmten Rahmens bleiben, um es gewinnbringend zu dem im voraus festgelegten Preis verkaufen zu können.<sup>57</sup>

#### 3.1 Definition des Target Costing

Target Costing ist ein zu Beginn der siebziger Jahre in Japan entwickeltes Konzept, das sich in den neunziger Jahren verstärkt auch in Europa durchgesetzt hat. Target Costing, für das im deutschsprachigen Raum der

---

<sup>56</sup> vgl. Leonhard Kehl; Target Costing, Preise haben die Kosten zu bestimmen;  
<http://www.kehl.at/target.htm>; 2006-04-19; 08:37 Uhr

<sup>57</sup> vgl. Leonhard Kehl; Target Costing, Preise haben die Kosten zu bestimmen;  
<http://www.kehl.at/target.htm>; 2006-04-19; 08:37 Uhr

Begriff Zielkostenmanagement eingebürgert hat, erlangt als Kostenplanungs- und Kostensteuerungsinstrument einen immer höheren Stellenwert in industriellen Unternehmen.<sup>58</sup>

Target Costing ist ein Kostenmanagement Konzept, das in Theorie und Praxis einen großen Anklang gefunden hat. Aufgrund der aktuellen Wettbewerbssituation, die von Unternehmen qualitativ hochwertige und gleichzeitig kostengünstige Produkte verlangt, ist die traditionelle Kostenrechnung immer mehr in den Hintergrund gerückt.

Anstelle der zentralen Frage: „Was wird ein Produkt kosten?“ treten nun die Fragen auf:

- Was darf ein Produkt aus Sicht des Absatzmarktes kosten?
- Was muss ein Produkt können?
- Welche Funktionen oder Merkmale eines Produktes generieren für den Kunden den größten Wert?

Target Costing bedeutet unternehmensweites Gewinnmanagement schon ab der Phase der Produktentwicklung. Dieser unternehmensweite Ansatz beinhaltet im einzelnen:<sup>59</sup>

- die Planung von kundengerechten Produkten
- die Bestimmung von Zielkosten (einschließlich Zielinvestitionen) für ein neues Produkt, um unter den gegebenen Marktbedingungen mittel- und langfristig die Zielgewinne zu erwirtschaften
- die Wege zur Zielkostenerreichung in der Produktentwicklung bei gleichzeitiger Erfüllung der Kundenwünsche in bezug auf Qualität und Lieferzeiten.

Das Target Costing System ist ein unternehmensweites Managementsystem, das den oben beschriebenen Target Costing Prozess unterstützt.

---

<sup>58</sup> Helmut Dinger; Target Costing, Praktische Anwendung in dem Entwicklungsprozess; 2. vollständig überarbeitete Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 7

<sup>59</sup> vgl. Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 11

Der Target Costing Prozess ist in das Gewinnmanagement eines Unternehmens eingebunden und beginnt mit der mittel- und langfristigen Gewinnplanung. Dieser allgemeine Plan beinhaltet hauptsächlich den Entwicklungsplan für neue Produkte, Umsatzpläne, Investitionspläne, Personalpläne usw. Diese Pläne sind notwendig, um die Zielgewinne für jedes Produkt bzw. Modell festlegen zu können. Der Zielgewinn „target profit“ ist das Ziel, das mit der Gesamtheit aller Target Costing Aktivitäten erreicht werden soll.<sup>60</sup>

### **3.2 Ziele des Target Costing**

Das Instrument des Target Costing gehört zu einem der intensivst diskutierten Instrumente der neueren Kostenrechnungs- und Controllingliteratur. Mit der Methode des Target Costing steht unter anderem ein Instrument zur Verfügung, um strategische Entscheidungen einer Produktentwicklung und anschließender Markteinführung mit Kostendaten zu untermauern.

Das Zielkostenmanagement beziehungsweise Target Costing soll die Kosten des Produkts oder der Leistung den Markt- und Wettbewerbsgegebenheiten anpassen, um das Unternehmen konkurrenzfähig zu halten. Ausgangspunkt für die Konzeption ist die wachsende Problematik, kalkulierte Preise auf dem Markt durchzusetzen.<sup>61</sup>

Generell verfolgt das Target Costing System zwei Ziele.<sup>62</sup>

- Kostensenkungen bei neuen Produkten, damit das notwendige Gewinnniveau erreicht werden kann. Die Produkte müssen dabei den

---

<sup>60</sup> Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 11f

<sup>61</sup> Andreas Preißner; Kalkulation und Preispolitik; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 80

<sup>62</sup> Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 12



Anforderungen des Marktes bezüglich Qualität, Lieferzeit und Preis entsprechen.

- Alle Mitarbeiter des Unternehmens schon ab der Produktentwicklung zu motivieren, den Zielgewinn zu erreichen. Target Costing heißt also auch unternehmensweite Aktivitäten zur Gewinnsicherung.

### **3.3 Phasen des Target Costing**

In der betriebswirtschaftlichen Literatur gibt es mehrere Ansätze zur Unterteilung der Phasen des Target Costing Prozesses. In dieser Arbeit wird die Unterteilung des Target Costing in drei Phasen behandelt. Diese drei Phasen sind wie folgt:<sup>63</sup>

- Phase 1: Zielkostenfestlegung
- Phase 2: Zielkostenspaltung
- Phase 3: Zielkostenrealisierung

#### **3.3.1 Phase 1 – Zielkostenfestlegung**

Über Marktforschungsanalysen, wie z.B. Conjoint-Analyse, sind die Basisdaten für das Target Costing zu ermitteln. Dazu gehören Informationen wie:<sup>64</sup>

- voraussichtliche Absatzmenge
- gewünschte Produktmerkmale (was wird vom Produkt erwartet, welche Eigenschaften und Funktionen muss es mit sich bringen)
- Teilnutzwerte, die der Konsument den jeweiligen Produktfunktionen beimisst
- am Markt realisierbarer Preis = Target Price

---

<sup>63</sup> vgl. o.V.; Phasen des Target Costing; Onlinelexikon „Wikipedia“, <http://de.wikipedia.org/wiki/Zielkostenrechnung>, 2006-04-18: 09:00 Uhr

<sup>64</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

Informationen zu Kunden und Wettbewerbern, die Sie für die Zielkostenanalyse benötigen, erfassen Sie auch mit dem Instrument „Quality Function Deployment“.<sup>65</sup>

Bei der Ermittlung der Zielkosten lassen sich grundsätzlich fünf verschiedene Verfahren unterscheiden, die im Folgenden erläutert werden:<sup>66</sup>

- Market into Company
- Out of Company
- Into and Out of Company
- Out of Competitor
- Out of Standard Costs

### **3.3.1.1 Market into Company<sup>67</sup>**

Hierbei handelt es sich um die Reinform des Target Costing, in Japan auch „Genka kikaku“ genannt. Ausgangspunkt ist hierbei der am Markt erzielbare Preis, aus dem im Rahmen der Gewinnplanung die Zielkosten abgeleitet werden. Da dieses Verfahren als einziges eine konsequente Marktorientierung sicherstellt, wird es hier als Grundlage der Ermittlung der Zielkosten herangezogen.

### **3.3.1.2 Out of Company<sup>68</sup>**

Das Out of Company entspricht einer analytischen Kostenplanung, bei der unter Beachtung technischer und betriebswirtschaftlicher Fähigkeiten und Potentiale des Unternehmens die Zielkosten abgeleitet werden. Um hier die

---

<sup>65</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

<sup>66</sup> Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

<sup>67</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

<sup>68</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

Marktorientierung sicherstellen zu können, müssen die an der Kostenplanung beteiligten Mitarbeiter über Markttransparenz verfügen und alle Planungen konsequent im Hinblick auf den Markt durchführen. Dabei entsteht die Gefahr, dass die gesetzten Ziele zu anspruchslos sind und somit Kostensenkungsmöglichkeiten brachliegen.

### **3.3.1.3 Into and Out of Company<sup>69</sup>**

Diese Vorgehensweise stellt eine Verbindung der ersten zwei Verfahren dar, wobei hier ein Zielkonflikt zwischen den vom Markt erlaubten Kosten und den intern als möglich erscheinenden Plankosten entsteht. Hier wird der Spielraum der an der Planung beteiligten Personen sehr groß und zudem wird der echte Marktbezug gelockert.

### **3.3.1.4 Out of Competitor<sup>70</sup>**

Bei diesem Verfahren wird untersucht, die Zielkosten aus den Kosten der Konkurrenz abzuleiten. Ein wichtiges Instrument zur Unterstützung des Out of Competitor ist das Benchmarking. Hierbei wird versucht, durch funktions- und prozessorientierte Kostenvergleiche mit Unternehmen, die für den untersuchten Bereich als führend angesehen werden, Kostensenkungspotenziale aufzudecken. Dieses Vorgehen birgt jedoch immer zum einen die Gefahr in sich, immer nur der Zweitbeste zu sein und garantiert zum anderen nicht die konsequente Ausrichtung am Kundenwunsch, da dieser erst über Konkurrenzunternehmen in das eigene Unternehmen hereingetragen wird.

---

<sup>69</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

<sup>70</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

### 3.3.1.5 Out of Standard Costs<sup>71</sup>

Hierbei werden die Zielkosten aus den eigenen Standardkosten unter Beachtung der technischen Potenziale des Unternehmens abgeleitet. Dieses Verfahren eignet sich nur für unterstützende Bereiche ohne direkten Marktbezug. Um in diesen Bereichen trotzdem ein langfristig und an den Unternehmenszielen orientiertes Kostenmanagement implementieren zu können, bietet sich die Kombination des Out of Standard Costs mit der Prozesskostenrechnung an. Dadurch können kostentreibende Faktoren identifiziert, nicht werttreibende Tätigkeiten eliminiert und Kapazitätsplanungen erleichtert werden.

Nach Festlegung des am Markt realisierbaren Preises (target price) gilt es die gewünschte Gewinnspanne (target profit) zu ermitteln. Die Höhe der Gewinnspanne hängt von mehreren Parametern ab. Eine Rolle spielen hierbei sicherlich die Wettbewerbssituation, die Unternehmensstrategie (eventuell Kostenführerschaft – Strategie), Umsatzrendite sowie das Konsumentenverhalten. In der Literatur wird meistens die Umsatzrendite als Richtwert präferiert, da dieser Wert leicht zu ermitteln ist und eine zuverlässige Größe darstellt. In letzter Konsequenz jedoch obliegt die Festlegung des target profit den entsprechenden Entscheidungsträgern.<sup>72</sup>

Ein wesentliches Merkmal des Target Costing ist die verbindliche Vorgabe der Gewinnspanne, d.h. ist der target profit einmal definiert, darf dieser auf keinen Fall reduziert werden.

---

<sup>71</sup> vgl. Johannes, Stelling; Kostenmanagement und Controlling, R.Oldenbourg Verlag München Wien, 2003, S. 168

<sup>72</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

Subtrahiert man den target profit vom target price erhält man die „allowable costs“ (zulässige Kosten), welche als langfristige Preisuntergrenze zu sehen sind.<sup>73</sup>

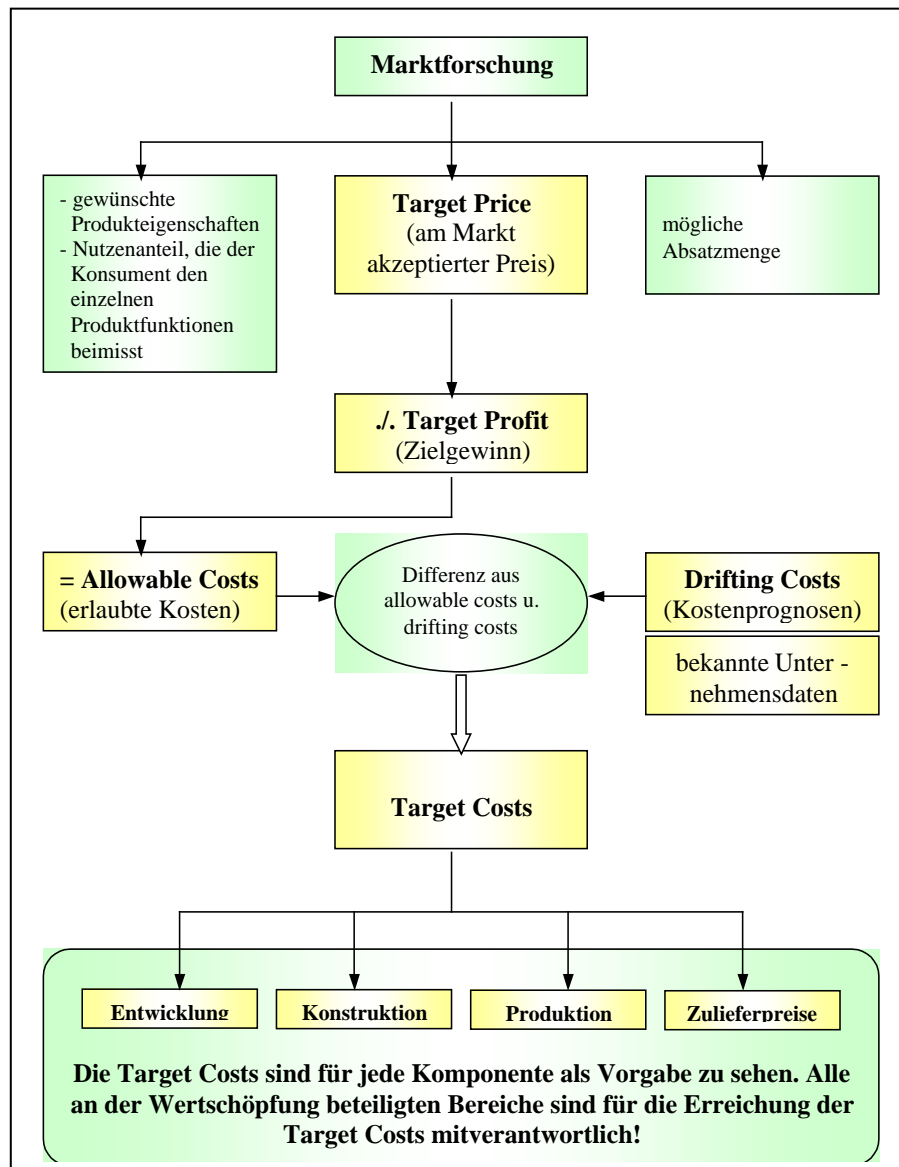


Abb. 12 Ermittlung der Target Costs<sup>74</sup>

<sup>73</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

<sup>74</sup> in Anlehnung an o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

Bis zu dieser Stelle wurden die im Unternehmen bereitstehenden Ressourcen nicht berücksichtigt, d.h. die allowable costs ergeben sich unabhängig von den technologischen Möglichkeiten und Standards im Unternehmen.<sup>75</sup>

Um die spezifischen Gegebenheiten im Unternehmen zu berücksichtigen werden den allowable costs die „drifting costs“ gegenübergestellt. Diese sind die unter Aufrechterhaltung der vorhandenen Technologie- und Verfahrenstandards im Unternehmen erreichbare Plankosten.<sup>76</sup>

Somit entspricht letztendlich die Lücke zwischen den festgesetzten target costs und den prognostizierten Kosten dem Kostenreduktionsbedarf.

Nachdem die erlaubten Kosten und die prognostizierten Kosten bekannt sind, werden als letzter Schritt der ersten Phase die target costs festgelegt. Streng genommen sollten die target costs (Zielkosten) den erlaubten Kosten entsprechen. Jedoch ist die Differenz zwischen erlaubten Kosten und prognostizierten Kosten oftmals so groß, dass es nicht realistisch wäre, die erlaubten Kosten als tatsächlich zu erreichende Zielkosten zu definieren.<sup>77</sup>

Üblicherweise wird für die Zielkosten ein Wert bestimmt, der zwischen den erlaubten Kosten und den prognostizierten Kosten liegt. Ähnlich wie bei der Festlegung der Gewinnspanne beeinflusst auch hier die Wettbewerbssituation bzw. Unternehmensstrategie die Entscheidungsfindung der verantwortlichen Personen.<sup>78</sup>

---

<sup>75</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

<sup>76</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

<sup>77</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

<sup>78</sup> in Anlehnung an o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uh

---

### 3.3.2 Phase 2 – Zielkostenspaltung

Die Zielkosten sind nun über die Produkteigenschaften bzw. Produktfunktionen auf die einzelnen Produktkomponenten herunterzubrechen. Dabei entspricht der vom Kunden den einzelnen Funktionen beigemessenen Nutzenanteil dem Anteil der entsprechenden Funktion an den Zielkosten.

Die Zielkostenspaltung wird in acht Schritten vorgenommen:

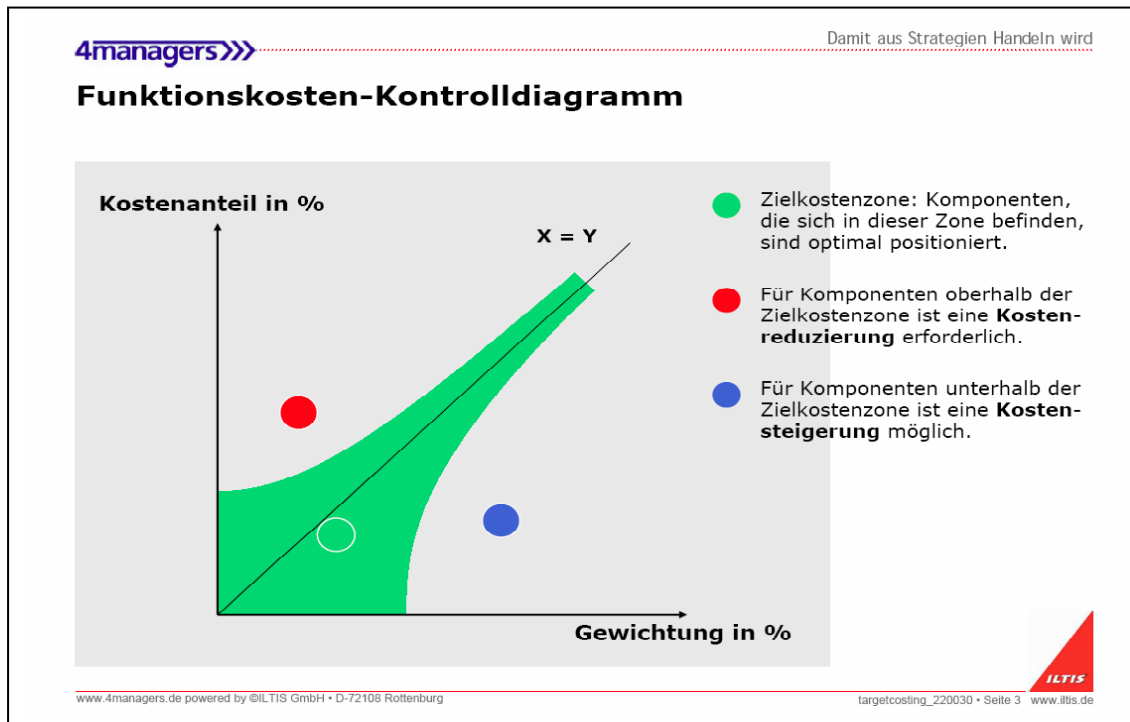
1. Schritt: Definition der einzelnen zu erfüllenden Funktionen und Eigenschaften des Produktes.
2. Schritt: Gewichtung der einzelnen Funktionen. Die Wichtung geht aus der Conjoint Analyse hervor und wird von den Konsumenten vorgenommen (beigemessener Teilnutzenwert).
3. Schritt: Definition von Produktkomponenten, die zur Erfüllung der geforderten Funktionen und Eigenschaften beitragen. Dabei kann eine Komponente mehreren Funktionen dienen.
4. Schritt: Für jede Komponente wird, ausgehend von den bisher gewohnten Abläufen in den Leistungserstellungsprozess sowie den vorhandenen Technologie- und Verfahrensstandards, eine Schätzung der Kosten vorgenommen. Sozusagen der Anteil einer Komponente an den drifting costs, auch relativer Standardkostenanteil genannt.
5. Schritt: Nun ist zu klären in welchem prozentualen Umfang die jeweiligen Komponenten zur Erfüllung der Produktfunktionen beitragen. Dazu werden die Funktion bzw. Eigenschaften und die Komponenten in einer Matrix gegenübergestellt.
6. Schritt: Die Teilgewichte der Produktkomponenten werden nun mit den Teilgewichten der Funktion bzw. Eigenschaften verrechnet. Somit erhält man die Bedeutung der jeweiligen Komponente für die gesamte Produktfunktionserfüllung. Bildet man anschließend die Quersumme aller verrechneten Werte auf die Komponente bezogen, so stellt dies den Anteil der Produktkomponente an den target costs dar.

7. Schritt: Der Quotient aus relativen Zielkostenanteil und relativen Standardkostenanteil einer Komponente stellt deren Zielkostenindex dar. Ein Zielkostenindex von 1 ist als Optimum anzusehen, da hier der Zielkostenanteil dem Standardkostenanteil entspricht. D.h. diese Komponente kann mit den vorhandenen Standards zu den geforderten Zielkosten realisiert werden. Es sind keine Änderungen im Bereich dieser Komponente notwendig.
8. Schritt: Value Control Chart erstellen, um die Lage der einzelnen Komponenten zu visualisieren. Für jede Komponente einen Zielkostenindex von 1 als zwingend erreichbaren Wert vorzugeben ist in der Praxis nicht haltbar. Daher wird ein Zielkostenkorridor definiert, welcher den zulässigen Spielraum für den jeweiligen Index darstellt. Dabei ist der Korridor so zu gestalten, dass dieser sich mit zunehmender Bedeutung der Komponenten verengt, der Spielraum für wichtige Komponenten demnach kleiner ausfällt. Die Festlegung der zulässigen Abweichung obliegt dem Entscheidungsträger.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ;  
2006-04-18; 20:10 Uhr





**Abb. 13 Zielkostenkorridor<sup>80</sup>**

Meistens ist der Zielkostenindex  $< 1$  und die Komponente somit zu teuer. Ist der Zielkostenindex  $> 1$ , dann ist die betroffene Komponente theoretisch zu billig. Das kann Anstoß sein, über eine Funktionsverbesserung nachzudenken.

### 3.3.3 Phase 3 – Zielkostenrealisierung

Alle Produktkomponenten, deren Index im Bereich des Korridors liegen haben ihre Zielkosten erreicht. Für Produktkomponenten mit Index ausserhalb des definierten Korridors sind konstruktive Maßnahmen zu treffen.

Liegt ein Index ausserhalb des Korridors und ist dessen Wert kleiner 1, so handelt es sich um eine zu teure Komponente. In diesem Fall sind Kostenreduktionsmaßnahmen durchzuführen. Als geeignete Instrumente hierfür kommen beispielsweise in Betracht:<sup>81</sup>

<sup>80</sup> o.V.; Funktionskosten Kontrolldiagramm; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/Dateien/targetcosting.pdf>; 2006-04-04; 13:33 Uhr

<sup>81</sup> vgl. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uh

- Wertanalyse
- Cost Benchmarking
- Design to Cost
- Kaizen

um nur ein paar wenige Möglichkeiten zur Kostenreduktion zu nennen.

## 4 Das Kaizen Costing

Die Idee des Kaizen Konzepts entstand angeblich vor dem Hintergrund einer wirtschaftlichen Krise des japanischen Automobilriesen Toyota in der 50er Jahren. Toyota wollte betriebsbedingt 15% der Mitarbeiter entlassen, musste aber, um dieses Ziel zu realisieren, den Gewerkschaften erheblich entgegenkommen. Der Kompromiss sah vor, den verbleibenden Angestellten und Arbeitern eine lebenslange Beschäftigung zuzusichern. Aus dieser Zusage entstand für Toyota die Notwendigkeit, Mitarbeiter permanent zu schulen, da eine qualifikationsbedingte Entlassung keine Option war. Aus dieser Idee sei das Kaizen Konzept entstanden.<sup>82</sup>

In der freien Übersetzung aus dem Japanischen bedeutet Kai = Veränderung, Wandel; Zen = zum Besseren. Diese auf das Wesentliche reduzierte Bedeutung ist nicht unkontroversiell. Oftmals Gemäß der Philosophie des Kaizen weist nicht die sprunghafte Verbesserung durch Innovation, sondern die schrittweise Perfektion oder Optimierung des bewährten Produkts den Weg zum Erfolg. Dabei steht nicht der finanzielle Gewinn im Vordergrund, sondern die stetige Bemühung, die Qualität der Produkte und Prozesse zu steigern.<sup>83</sup>

Im Westen wurde Kaizen unter dem Namen Kontinuierlicher Verbesserungsprozess (KVP) in vielen Unternehmen eingeführt. Zu diesem Prinzip gehören z.B.:<sup>84</sup>

- Perfektionierung des betrieblichen Vorschlagswesens
- Investition in die Weiterbildung der Mitarbeiter
- Mitarbeiterorientierte Führung
- Prozessorientierung

---

<sup>82</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>83</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>84</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

- Einführung eines Qualitätsmanagements

Insgesamt soll Kaizen oder KVP zu einer höheren Identifikation der Mitarbeiter mit dem Unternehmen und letztlich zu einer stetigen Verbesserung der Wettbewerbsposition beitragen. Der Gegensatz der kontinuierlichen Verbesserung aus dem Kaizen ist das Re-Engineering.<sup>85</sup>

Kaizen erwartet von jedem Mitarbeiter, dass er zu jeder Zeit an jedem Problem mitdenkt und Verbesserungsvorschläge macht.<sup>86</sup>

## 4.1 Definition des Kaizen Costing

Kaizen Costing bedeutet, das momentane Kostenniveau aktueller gefertigter Fahrzeuge bzw. Produkte zu halten und systematisch daran zu arbeiten, die Kosten auf ein gewünschtes Niveau zu senken.<sup>87</sup>

Im engeren Sinne ist eine ständige Verbesserung gemeint, in die Führungskräfte wie Mitarbeiter einbezogen werden.<sup>88</sup>

Es gibt zwei Arten des Kaizen Costing:<sup>89</sup>

- fabrik- oder abteilungsspezifisches Kaizen Costing, das für jede Geschäftsperiode geplant wird.

---

<sup>85</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>86</sup> vgl. Beate, Kremin-Buch; Strategisches Kostenmanagement, Grundlagen und moderne Instrumente; 3. überarbeitete Auflage; Gabler Verlag; Wiesbaden 2004; S. 135

<sup>87</sup> vgl. Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 327

<sup>88</sup> o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>89</sup> vgl. Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 327

- produktmodellspezifisches Kaizen Costing, das in Form von Sonderprojekten mit dem Schwerpunkt auf Wertanalyse durchgeführt wird.

## 4.2 Ziele des Kaizen Costing

Beim Kaizen sind die Ziele unterschiedlich. Natürlich wird versucht, den Gewinn zu optimieren. Dies ist aber nur bei hoher Kundenzufriedenheit möglich, da Kundengewinnung teurer ist als Kundenbindung. Um Kundenzufriedenheit zu gewährleisten, stehen drei Faktoren im Vordergrund:<sup>90</sup>

- Kostensenkung
- Qualitätssicherung
- Schnelligkeit (Zeiteffizienz)

Das Hauptziel von Kaizen Costing ist das konsequente Streben nach Kostensenkungen in jeder Phase der Produktion, um eventuelle Lücken zwischen Zielgewinnen (budgetierten Gewinnen) und geschätzten Gewinnen zu schließen. Dieser Ansatz unterscheidet sich sowohl konzeptionell als auch in der Vorgehensweise vom Kostenmanagement eines Standard-Kostenrechnungssystems.<sup>91</sup>

Kaizen geht von der Erkenntnis aus, dass es keinen Betrieb ohne Probleme gibt. Diese Probleme werden durch die Etablierung einer Unternehmenskultur, in der jeder ungestraft das Vorhandensein von Problemen eingestehen kann, gelöst. Verbesserung von Qualität und Produktionsplanung sowie Senkung der Kosten münden schließlich in eine erhöhte Kundenzufriedenheit.<sup>92</sup>

---

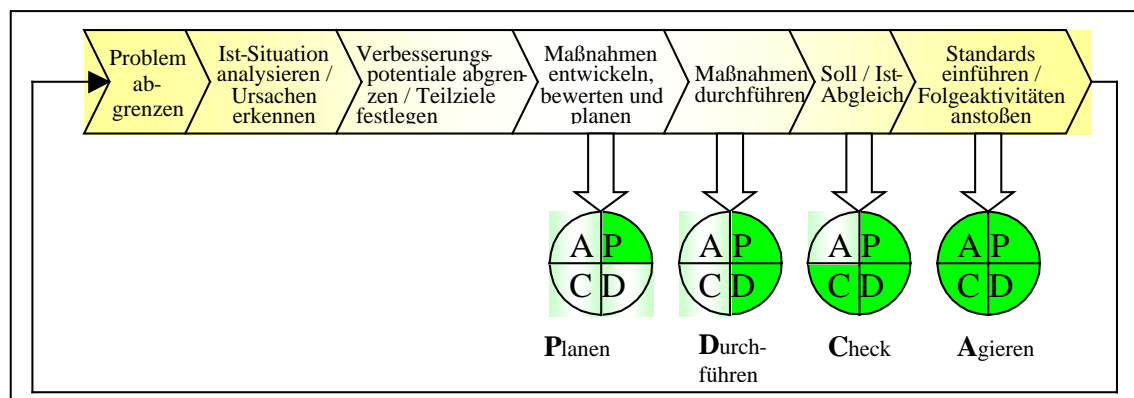
<sup>90</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>91</sup> vgl. Yasuhiro, Monden; Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franz Vahlen GmbH, München; 1999, S. 328

<sup>92</sup> vgl. o.V.; Kaizen; 4managers.de; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/asp/Kaizen.asp?hm;>  
2006-04-30; 09:51 Uhr

### 4.3 Grundlagen des Kaizen

Kaizen ist die Philosophie, der ein Konzept zu Grunde liegt. Die Philosophie heißt Verbesserung der Produktivität, kontinuierlich und konsequent in kleinen Schritten. Das Konzept ist eine systematische Vorgehensweise des Planens, Durchführens, Checkens und Agieren, sodass die Arbeitsabläufe und Arbeitsverfahren kontinuierlich verbessert werden können.<sup>93</sup>



**Abb. 14 kontinuierlicher Verbesserungsprozess<sup>94</sup>**

Kaizen basiert auf der Erkenntnis, dass nicht nur einzelne Leitlinien, Methoden, Werkzeuge und Unternehmensziele zu berücksichtigen sind, sondern dass alle Komponenten in einen Gesamtzusammenhang gebracht und eingesetzt werden müssen. Im Rahmen von Kaizen wird die Kreativität der Mitarbeiter im Sinne der Unternehmensziele stimuliert und koordiniert, um den Anteil an Wertschöpfung zu erhöhen und Verschwendung zu minimieren. Dies erfordert eine konsequente Präsenz der Führungskräfte am Ort der Wertschöpfung, um dort den Verbesserungsprozess in Gang zu setzen, nachhaltig zu unterstützen und zu stabilisieren.<sup>95</sup>

<sup>93</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.11

<sup>94</sup> in Anlehnung an: Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.12

<sup>95</sup> Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.13

### 4.3.1 Denkweisen im Rahmen von Kaizen

Kaizen ist keine Methode, Kaizen ist eine (Geschäftsführungs-) Philosophie, deren Umsetzung im betrieblichen Alltag durch die Anwendung von Methoden gefördert wird. Kaizen beruht dabei auf verschiedenen Denkweisen, die alle gleichsam zu berücksichtigen sind:<sup>96</sup>

- Verbesserung und Erhaltung
- Mitarbeiterorientierung
- Qualitätsorientierung
- Prozess- und Ergebnisorientierung
- Kunden-Lieferanten-Beziehungen
- In Daten sprechen

Um ein Unternehmen nach diesen Prinzipien führen zu können, ist häufig eine grundlegende Verhaltensänderung aller Mitarbeiter die Grundvoraussetzung. Dabei reicht es nicht aus, dass das Management Kaizen verbal unterstützt, es muss vielmehr mit gutem Beispiel vorausgehen und diese Prinzipien glaubhaft vorleben.

Das Kaizen stellt eine Abkehr von der reinen Ergebnisorientierung dar. Im Zuge dieser Umgestaltung des Unternehmens muss jeder einzelne Prozess dokumentiert und analysiert werden.<sup>97</sup>

Kaizen betont das prozessorientierte Denken, denn nur durch Verbesserung der Prozesse kann man bessere Ergebnisse erzielen. Wenn die geplanten Ergebnisse nicht erreicht wurden, ist dies auf ein Versagen im Prozess zurückzuführen.<sup>98</sup>

---

<sup>96</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.13

<sup>97</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet; <http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>98</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S.18

Die Hinwendung zur Prozessorientierung muss von der Leitung vorgelebt und von den Mitarbeitern nachvollzogen werden.<sup>99</sup>

Das kritische Element im Kaizen-Prozess ist die Einbindung und Beteiligung der obersten Unternehmensleitung. Sie muss von Beginn an und mit Beständigkeit ihre Verpflichtung demonstrieren, um den Erfolg des Kaizen-Prozesses zu gewährleisten.<sup>100</sup>

Der erste Schritt im Prozess führt den PDCA-Zyklus (Planen – Durchführen – Checken – Agieren / Anpassen) ein, als die Triebkraft, die den Fortgang von Kaizen durch den Grundsatz des Erhaltens und Verbesserns von Standards sicherstellt.<sup>101</sup>

#### **4.3.1.1 Die Verbesserung und Erhaltung**

Obwohl Kaizen - Verbesserungen klein sind und schrittweise stattfinden, führt der Prozess mit der Zeit zu erstaunlichen Ergebnissen. Das Kaizen - Konzept ist die Erklärung dafür, dass japanische Unternehmen nicht lange stagnieren.<sup>102</sup>

Dagegen setzen westliche Unternehmer auf Innovation: große Veränderungen als Folge technologischer Durchbrüche; modernste Managementkonzepte und Produktionstechnologien. Innovation ist dramatisch und aufsehenerregend.<sup>103</sup> Kaizen andererseits ist meist undramatisch, eher subtil. Innovation ist eine

<sup>99</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>100</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 18

<sup>101</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 18f

<sup>102</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 15

<sup>103</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 15



einmalige Aktion, während Kaizen ein kontinuierlicher Prozess ist, der unter Einsatz des gesunden Menschenverstands und geringer finanzieller Mittel langfristig zum Erfolg führt. Kaizen ist auch ohne große Risiken anzuwenden. Man kann immer, ohne großen Geldaufwand, die ursprüngliche Situation wieder herstellen.<sup>104</sup>

Aus Sicht westlicher Manager ist es – neben der Erledigung des Tagesgeschäfts – Aufgabe der Unternehmensleitung mit Unterstützung durch Fachkräfte und Verantwortliche, Verbesserungen durch Innovationen zu bewirken.

	<b>Kaizen</b>	<b>Innovation</b>
Effekt	langfristig und andauernd, aber undramatisch	kurzfristig, aber dramatisch
Tempo	kleine Schritte	große Schritte
Zeitlicher Rahmen	kontinuierlich und steigend	unterbrochen und befristet
Erfolgschance	gleichbleibend hoch	abrupt und unbeständig
Protagonisten	alle Firmenangestellte	wenige Auserwählte
Vorgehensweise	Kollektivgeist, Gruppenarbeit, Systematik	Ellbogenverfahren, individuelle Idee und Anstrengung
Devise	Erhaltung und Verbesserung	Abbruch und Neuaufbau
Erfolgsrezept	konventionelles Know-How, jeweiliger Stand der Technik	technologische Errungenschaft, neue Erfindungen, neue Theorie
Praktische Voraussetzung	kleines Investment, großer Einsatz zu Erhaltung	großes Investment, geringer Einsatz zur Erhaltung
Erfolgsorientierung	Mensch	Technik
Bewertungskriterien	Leistung und Verfahren für bessere Ergebnisse	Profiresultate
Vorteil	hervorragend geeignet für eine langsam wachsende Wirtschaft	hauptsächlich geeignet für eine rasch ansteigende Wirtschaft

**Abb. 15 Vergleich von Kaizen und Innovation**<sup>105</sup>

<sup>104</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 15

<sup>105</sup> in Anlehnung an o.V.; Kaizen; 4managers.de; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/Dateien/kaizen.pdf>; 2006-04-30; 09:51 Uhr

Neben der Innovation als drastischer Verbesserungsmaßnahme mit einschneidenden Veränderungen kann die Verbesserung des Status quo in kleinen Schritten als Ergebnis laufender Bemühungen erfolgen. Die kontinuierliche Verbesserung stellt dabei keine Alternative zur Innovation dar, sie ist vielmehr als Ergänzung zu verstehen.<sup>106</sup>

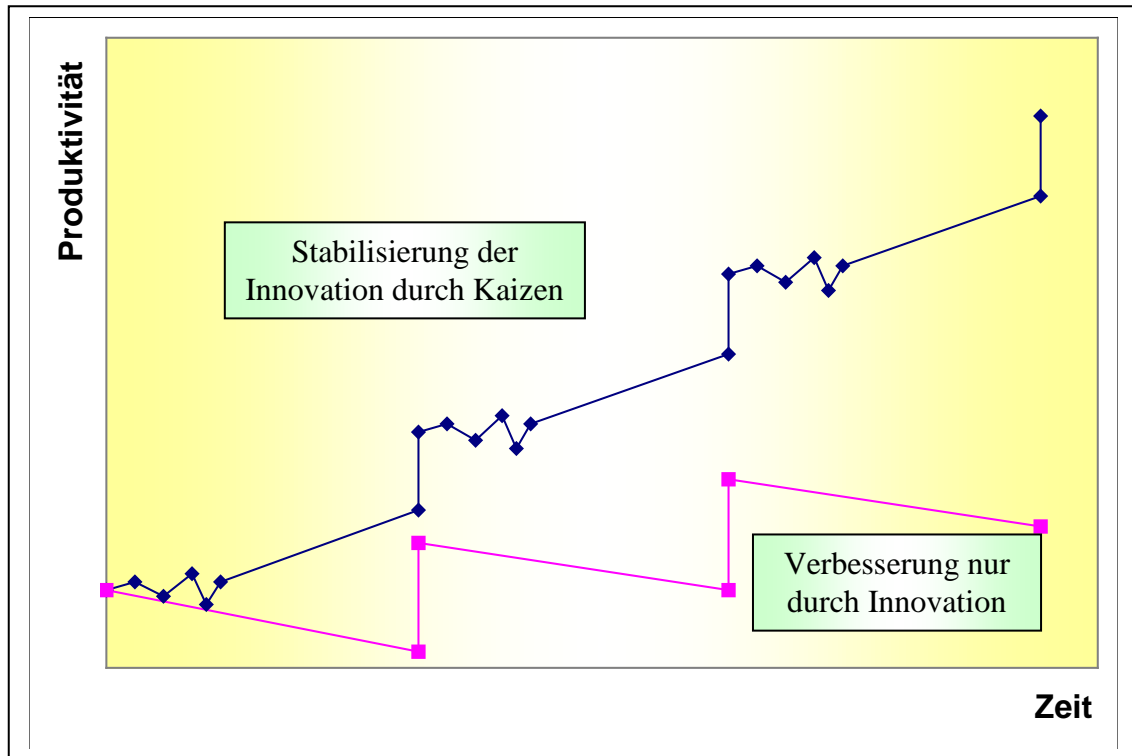


Abb. 16 Verbesserung und Innovation<sup>107</sup>

Je höherrangiger ein Manager ist, desto intensiver hat er sich der Verbesserung zu widmen. Ein Arbeiter auf der untersten Hierarchieebene mag seine Zeit noch mit dem Ausführen von Anweisungen verbringen. Sobald er jedoch mit seiner Arbeit vertrauter ist, beginnt er über Verbesserung nachzudenken und im Rahmen von Einzel- und Gruppenverbesserungsvorschläge zu Verbesserung seines eigenen Arbeitsablaufs beizutragen.<sup>108</sup>

<sup>106</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.15

<sup>107</sup> in Anlehnung an Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.115

<sup>108</sup> vgl. o.V.; Kaizen; 4managers.de; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/asp/Kaizen.asp?hm;> 2006-04-30; 09:51 Uhr

#### 4.3.1.2 Die Mitarbeiterorientierung

Im Mittelpunkt von Kaizen steht der kompetente und kreative Mitarbeiter, der auf die permanent wechselnden Bedienungen des Marktes flexibel reagieren kann. Das Wissen und die Fähigkeiten der Mitarbeiter werden als das wichtigste Kapital des Unternehmens betrachtet.

Obwohl viele Unternehmen dies bereits erkannt haben, handeln erst sehr wenige danach. Es gibt Schätzungen, dass rund 80% der Mitarbeiterfähigkeiten in deutschsprachigen Unternehmen nicht genutzt werden.

Die Mitarbeiter verfügen über Potenziale für enorme Leistungssteigerungen. Um diese Potenziale der Mitarbeiter aller Hierarchieebenen zu entfalten, haben Führungskräfte die Aufgabe, Bedingungen zu schaffen, unter denen Menschen Spaß an der Arbeit haben und Anerkennung für ihre Leistung erhalten.<sup>109</sup>

Dabei ist es wichtig, dass sich die Mitarbeiter mit ihren Aufgaben identifizieren. Dafür müssen sie aktiv an der Entwicklung der ihr Aufgabengebiet betreffenden operativen und strategischen Ziele beteiligt werden. Die Identifikation mit den Zielen des Unternehmens wird durch die Entwicklung eines Vertrauensverhältnisses zwischen Führungskraft und Mitarbeitern unterstützt. Dafür ist das gemeinsame Vereinbaren von Zielen eine wesentliche Voraussetzung.<sup>110</sup>

Hier ist die Personalabteilung mit der Durchführung der richtigen Personalplanung gefragt. Die Personalplanung ist immer zukunftsorientiert. Sie sollte systematisch orientiert sein und muss immer kostenorientiert erfolgen.<sup>111</sup>

Personalplanung soll dafür sorgen, dass in Zukunft die im Unternehmen benötigten Mitarbeiter in der erforderlichen Qualität und Quantität zum richtigen

---

<sup>109</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.16

<sup>110</sup> Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.16

<sup>111</sup> Ulla Meister; Mitschrift bei der Vorlesung Personalwesen in Salzburg; Wintersemester 2005

Zeitpunkt, am richtigen Ort und unter Berücksichtigung der zu erwartenden Kosten zur Verfügung stehen.<sup>112</sup>

Neben der Personalplanung ist die Personalentwicklung ebenso ein wichtiger Faktor für die Entwicklung des Unternehmens. Sowohl die Personalweiterbildung als auch die Personalfortbildung sollte dabei nicht außer Acht gelassen werden. Mit dieser Personalentwicklung sind verschiedene Ziele für das Unternehmen als auch für die Mitarbeiter gegeben.

Ziele die sich für das Unternehmen ergeben sind:<sup>113</sup>

- Fähigkeitspotential nutzbar machen
- Unabhängigkeit vom Arbeitsmarkt
- verbessertes Unternehmensimage
- Qualifikation nach Bedarfslage schaffen
- technische Entwicklung ermöglichen
- umsichtige und flexible Mitarbeiter haben
- Ausbildung: Mitarbeiter formen, die sich durch Selbstständigkeit, Entscheidungsfreude und Verantwortungsbereitschaft auszeichnen

Ziele die sich für den Mitarbeiter auszeichnen:<sup>114</sup>

- Motivation
- Unterstützung bei Bildungsschwächen
- größere Mobilität innerhalb und ausserhalb des Unternehmens
- weniger Arbeitsplatzrisiko
- Selbstverwirklichung

Um Machtbarrieren zu überwinden und neue Verhaltensregeln zu erlernen, bietet die Zusammenarbeit in (Projekt-) Gruppen Unterstützung. Die Einbindung

---

<sup>112</sup> Ulla Meister; Zitat bei der Vorlesung Personalwesen in Salzburg; Wintersemester 2005

<sup>113</sup> vgl. Günther, Albert; Betriebliche Personalwirtschaft; 7. aktualisierte und erweiterte Auflage; Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen; 2005; S. 102

<sup>114</sup> vgl. Günther, Albert; Betriebliche Personalwirtschaft; 7. aktualisierte und erweiterte Auflage; Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen; 2005; S. 102

und Beteiligung der Mitarbeiter an Entscheidungsprozessen erschließt deren Problemlösungs- und Kreativitätspotentiale und erhöht die Identifikation mit der eigenen Arbeit. Denn selbst erarbeitete Problemlösungen wirken motivierend, geben Einsichten in übergeordnete Zusammenhänge sowie die Bedeutung der eigenen Leistung für den Unternehmenserfolg. Sie tragen zur Veränderung von Verhaltensweisen und zu gegenseitigem Verständnis und Vertrauen bei. Für Führungskräfte bedeutet dies, ihre Mitarbeiter zu selbstverantwortlichem Handeln zu befähigen, zu ermutigen und zu ermächtigen.<sup>115</sup>

#### **4.3.1.3 Die Qualitätsorientierung**

Kaizen beinhaltet die unternehmensweite Verpflichtung zur Qualität. Das bedeutet, die eindeutige Aufforderung an alle Unternehmensbereiche zur permanenten Qualitätsverbesserung.<sup>116</sup>

Die gezielte Qualitätsverbesserung setzt eine eindeutige Bestimmung von Qualität voraus. Diese erfolgt durch den externen bzw. internen Kunden, da er die Qualität der erzeugten Produkte und Dienstleistungen durch seine Anforderungen definiert. Ein Merkmal ist eine Einheit kennzeichnende Eigenschaft. Inhärente Merkmale sind solche, die einer Einheit ständig zugeordnet sind.<sup>117</sup>

Damit können einerseits objektive Merkmale gemeint sein, die in technischen Richtlinien und Beschreibungen klar definiert sind. Andererseits werden darüber hinaus subjektive Merkmale berücksichtigt, wie z.B. Erwartungen, Wünsche und Bedürfnisse des Kunden. Daher reicht die Beschränkung der Qualitätsbemühungen auf das Produkt allein nicht aus. Die

---

<sup>115</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.17

<sup>116</sup> vgl. o.V.; Kaizen; 4managers.de; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/asp/Kaizen.asp?hm;> 2006-04-30; 09:51 Uhr

<sup>117</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.17f

Kundenzufriedenheit wird außerdem durch Kriterien wie Service, Pünktlichkeit, Genauigkeit u.Ä. beeinflusst.<sup>118</sup>

Das bedeutet, dass die Qualitätsmaßstäbe nicht mehr ausschließlich auf Produkte und Dienstleistungen beziehen, sondern die Prozesse ihrer Entstehung als wesentliche Komponente mit einbezogen werden. Um die Bedürfnisbefriedigung des Kunden zu gewährleisten, spielt die ganzheitliche Betrachtung von Produkten eine zunehmende Rolle.<sup>119</sup>

#### **4.3.1.4 Die Prozess- und Ergebnisorientierung**

Das Kaizen stellt eine Abkehr von der reinen Ergebnisorientierung dar. In Zuge dieser Umgestaltung des Unternehmens muss jeder einzelne Prozess dokumentiert und analysiert werden. Die Hinwendung zur Prozessorientierung muss von der Leitung vorgelebt und von den Mitarbeitern nachvollzogen werden. Nur dann ist sichergestellt, dass jeder Mitarbeiter die von ihm durchgeführten Prozesse selbständig auf eventuelle Fehler überwacht und auf der Basis seiner Prozesskenntnis weitere Verbesserungen initiiert. So können langsam und in vielen einzelnen Schritten die Prozesse verbessert und damit auch die Qualität des Endproduktes gesteigert werden.<sup>120</sup>

Die Gestaltung von Arbeitsabläufen orientiert sich noch stark an der funktionalen Gliederung von Geschäfts- bzw. Abteilungsstrukturen (Taylorismus). Aufgrund dieser Strukturen besteht die Notwendigkeit, vorgegebene funktionale Ziele anzustreben, die zwangsläufig Teiloptimierungen zur Folge haben. Durch die Optimierung dieser funktionalen Gliederung sind zunehmend voneinander abgegrenzte Organisationsstrukturen entstanden, die eine gemeinsame Umsetzung von globalen Zielen erheblich erschweren.

---

<sup>118</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>119</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.18

<sup>120</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

Dadurch ist es häufig nicht möglich, auf Kundenwünsche und Kundenanforderungen schnell, kostengünstig und mit der erwarteten Qualität zu reagieren.<sup>121</sup>

Um die permanente Anpassung an sich ändernde Kundenanforderungen vornehmen zu können, ist ein Denken in Prozessen, die sich an der Erfüllung der Kundeninteressen ausrichten, erforderlich. Dadurch können Teilloptimierungen vermissen werden.

Ein Prozess ist ein „Satz von in Wechselbeziehungen stehenden Mitteln und Tätigkeiten die Eingaben in Ergebnisse umgestalten“.<sup>122</sup>

Zu den Mitteln zählen sowohl Personal als auch Finanzen, Anlagen, Einrichtungen, Techniken und Methoden.

Gesamtheit von in Wechselbeziehungen stehenden Abläufen, Vorgängen und Tätigkeiten, durch welche Werkstoffe, Energien oder Informationen transportiert oder umgeformt werden.<sup>123</sup>

Diese Definitionen sind recht abstrakt. Allgemein wird unter Prozessen alles verstanden, was als Ablauf bzw. Hilfsmittel zur Erstellung eines Produktes (materiell bzw. Dienstleistung) erforderlich ist.<sup>124</sup>

Prozessorientiertes Denken und Handeln bedeutet, die geplante Abfolge von Tätigkeiten, sodass ein berechenbares, gewünschtes Ergebnis erzeugt werden kann. Die Rückkopplung vom Kunden (z.B. Zufriedenheit mit dem Produkt oder der Dienstleistung) dient der kontinuierlichen Verbesserung der Prozesse (unter Beachtung von Qualität, Kosten und Zeit).

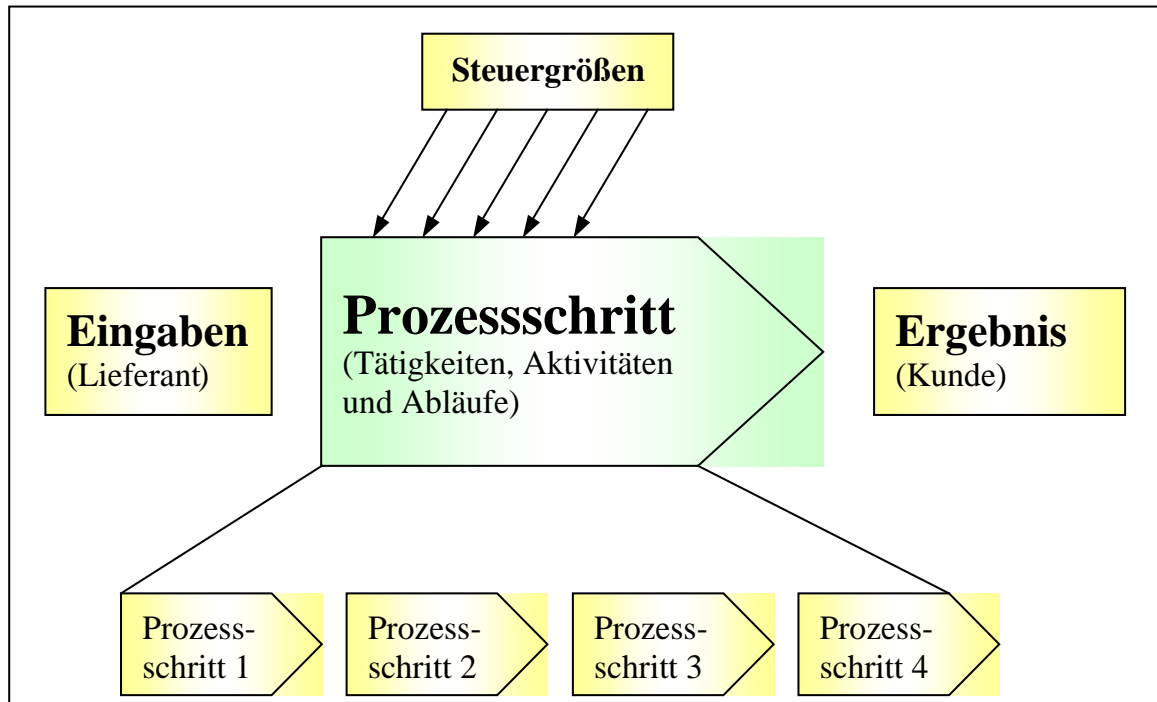
---

<sup>121</sup> Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.19

<sup>122</sup> Normauszug; DIN EN ISO 8402; 1995; Ziffer 1.2

<sup>123</sup> Normauszug; DSQ; 2004; S. 14; Nr. 1.1.1

<sup>124</sup> o.V.; QM-Lexicon; Definition von Prozess; <http://www.quality.de/lexikon/prozess.htm>; 2006-05-07; 09:26 Uhr



**Abb. 17 Prozess**<sup>125</sup>

Generell können alle Arbeitsabläufe als Prozess (siehe obenstehende Abbildung) betrachtet werden, denn sie bestehen aus Eingaben (z.B. Material, Informationen), aus Tätigkeiten (z.B. Prozessschritte, Verfahren) und aus Ergebnissen (z.B. Produkt, Dienstleistungen, Information).<sup>126</sup>

Dabei kommt der Plan-Do-Check-Act-Zyklus (PDCA-Zyklus) zum Einsatz, der zugleich Anwendungs- und Erklärungsmodell ist. Der PDCA-Zyklus ist primär eine Handlungsweisung, die bei ständiger Anwendung zur prozessorientierten Denkweise wird.<sup>127</sup>

Neben der Prozessorientierung ist jedoch auch die Ergebnisorientierung von Bedeutung, denn hier können neue Ideen und langfristige Strategien entwickelt werden.

<sup>125</sup> in Anlehnung an Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.20

<sup>126</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.19

<sup>127</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.20



Gerade hier jedoch besteht, bedingt durch kurzfristiges Erfolgsdenken, die Gefahr einer Suboptimierung von Abteilungserfolgen. Ausschließlich ergebnisorientiertes Führen ist auf kurzfristige Gewinnmaximierung fixiert. Damit lassen sich keine Veränderungen am laufenden Prozess erzielen.<sup>128</sup>

#### **4.3.1.5 Die Kunden – Lieferanten Beziehung**

Kaizen unterteilt die Kunden in interne und externe Kunden. Der externe Kunde ist der Endverbraucher, der interne Kunde ist eine Zweigstelle im Betrieb. Wenn also Stelle A ein Produkt herstellt, das in Stelle B weiterverarbeitet werden muss, so ist Stelle B der interne Kunde. Falls Stelle B (interner Kunde) Mängel am Produkt erkennt, so teilt man es Stelle A mit, um Folgefehler zu vermeiden. Häufig treten Probleme eben an diesen Schnittstellen im Unternehmen auf. Also versucht man dort anzusetzen, um die Ziele des Kaizen, Qualitätssicherung, Qualitätssteigerung, Kundenzufriedenheit und Kostensenkung durch die Mitarbeiter, umzusetzen.<sup>129</sup>

Mit den Begriffen „interner Lieferant“ und „interner Kunde“ sind im Folgenden immer sowohl der vorgelagerte bzw. nachgelagerte Prozessschritt (bzw. Aktivität) als auch die entsprechende betriebliche Funktion gemeint. Jeder Prozess ist somit gleichzeitig Kunde und Lieferant.<sup>130</sup>

Die folgende Abbildung sollte die Beziehung zwischen den Lieferanten und den Kunden verdeutlichen. Hierbei spielt es keine Rolle ob es sich um externe oder interne Kunden handelt. Ebenso ist es nicht von Bedeutung ob man der Lieferant oder der Kunde ist. Die Beziehung wird sich durch diese Gesichtspunkte nicht ändern.

---

<sup>128</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.21

<sup>129</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>130</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.21

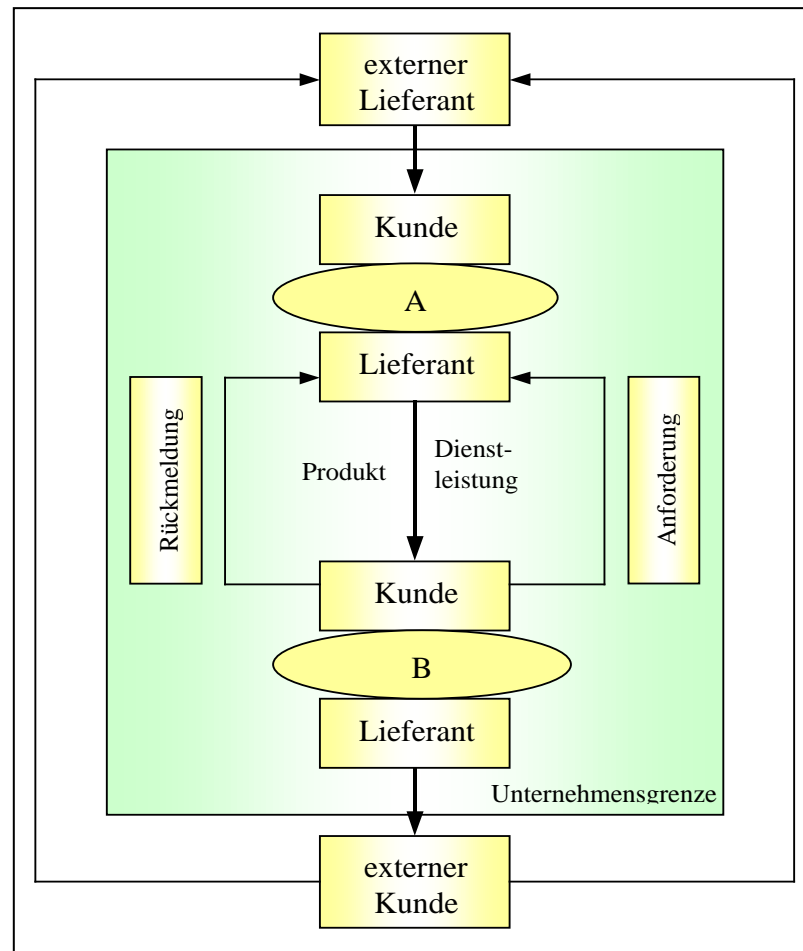


Abb. 18 Kunden – Lieferanten - Beziehung<sup>131</sup>

Produktanforderungen werden somit personalisiert. Durch das Spezifizieren der internen Kundenerwartungen ergibt sich ein eindeutiges Anforderungsprofil hinsichtlich der zu erfüllenden Aufgaben.

#### 4.3.1.6 Die Aussagefähigkeit der Daten

Kaizen ist ein Prozess von Problemlösungen. Wenn ein Problem richtig verstanden und grundlegend gelöst werden soll, muss es zuerst erkannt werden und man muss relevante Daten sammeln und analysieren. Der Versuch, ein Problem ohne harte Fakten lösen zu wollen, ist eine Vorgehensweise, die auf Vermutungen und Gefühle vertraut, ein nicht sehr objektiver und wissenschaftlicher Ansatz. Durch Sammeln von Daten über der

<sup>131</sup> in Anlehnung an Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.22

derzeitigen Zustand wird der Ausgangspunkt für Verbesserung definiert. „Sammeln, Überprüfen und Analysieren von Daten zum Zwecke der Verbesserung“ ist ein Thema, das in der Literatur immer wieder betont wird.<sup>132</sup>

Dabei ist zu beachten, dass messbare Größen in diesem Sinne nicht zwangsläufig Zahlenwerte sein müssen. Auch eine Ja/Nein Aussage stellt bei einer Reihe von Anwendungen eine Messgröße dar. Dies gilt vor allem bei Verbesserungsmaßnahmen, wo das Erreichen des Zieles selbst das Ergebnis (erreicht / nicht erreicht) darstellt, z.B. bei Umstrukturierungs- und Schulungsmaßnahmen. Auch individuell formulierte Anforderungen der Kunden sollen als qualitative Messgrößen angesehen werden, die es zu erreichen gilt.

Viele qualitative Messgrößen lassen sich in einzelne quantitative Messgrößen zerlegen (z.B. Motivation zerlegt in Fehlzeiten, Fluktuation, Bereitschaft zur Mehrarbeit innerhalb eines bestimmten Zeitraums).<sup>133</sup>

### 4.3.2 Die Werkzeuge des Kaizen

Zu den Werkzeugen des Kaizen gehören vor allem:<sup>134</sup>

- die 5 S-Bewegungen
- die 6 M-Checkliste
- die 6 W-Checkliste
- die 3 Mu-Checkliste
- die 7 Verschwendungsarten
- das Just in Time

---

<sup>132</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 21

<sup>133</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.22

<sup>134</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

#### 4.3.2.1 Die 5 S-Bewegungen

Dabei handelt es sich um eine fünfstufige Vorgehensweise zur Neuplanung und Verbesserung von sauberen, sicheren und standardisierten Arbeitsplätzen.<sup>135</sup>

- **Serei:** Unterscheide zwischen notwendigen und unnötigen Dingen im Gemba, und entferne die unnötigen.
- **Seiton:** Ordne alles, das nach *Serei* geblieben ist.
- **Seiso:** Halte Maschinen und Arbeitsplatz sauber.
- **Seiketsu:** Wende das Konzept der Sauberkeit auf die eigene Person an und praktiziere die ersten drei Schritte kontinuierlich.
- **Shitsuke:** Entwickle Selbstdisziplin und mache die 5 S durch Festlegen von Standards zur Gewohnheit.

Die 5 S dienen in erster Linie dazu, den Sollzustand der Arbeitsplätze zu erreichen und zu erhalten. Weitere Veränderungen und Verbesserungen werden durch das Vorschlagswesen vorgenommen.<sup>136</sup>

#### 4.3.2.2 Die 6 M-Checkliste

Hierbei handelt es sich um die 6 wichtigsten Faktoren, die immer wieder hinterfragt werden müssen.<sup>137</sup>

- Mensch
- Maschine
- Messung
- Material
- Methode
- Milieu

<sup>135</sup> vgl. Masaaki, Imai; Gemba Kaizen; Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig; München; 1997; S. 77f

<sup>136</sup> vgl. Thomas, Hummel; Christian, Malorny; Total Quality Management, Tipps für die Einführung; 3. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 85f

<sup>137</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<b>Mensch</b>	<b>Maschine</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Befolgt er die Standards?</li> <li>2. Ist seine Arbeitseffizienz akzeptabel?</li> <li>3. Denkt er problembewusst?</li> <li>4. Ist er verlässlich?</li> <li>5. Ist er ausreichend qualifiziert?</li> <li>6. Hat er genügend Erfahrung?</li> <li>7. Ist der Arbeitsplatz für ihn geeignet?</li> <li>8. Ist er verbesserungswillig?</li> <li>9. Bemüht er sich um gute zwischenmenschliche Beziehungen?</li> <li>10. Ist er gesund?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Genügt sie den Anforderungen der Produktion?</li> <li>2. Erfüllt sie die Anforderungen der Prozesse?</li> <li>3. Wird sie regelmäßig gewartet?</li> <li>4. Reicht die Inspektion aus?</li> <li>5. Führen (mechanische) Probleme häufig zum Maschinenstillstand?</li> <li>6. Arbeitet sie ausreichend genau?</li> <li>7. Verursacht sie ungewöhnliche Geräusche?</li> <li>8. Ist das Maschinenlayout richtig?</li> <li>9. Reicht die Zahl der Maschinen aus?</li> <li>10. Ist alles in richtiger Ordnung?</li> </ol>
<b>Material</b>	<b>Methode</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gibt es Abweichungen im Volumen?</li> <li>2. Gibt es Abweichungen in der Qualität?</li> <li>3. Ist es die richtige Marke?</li> <li>4. Weist es Verunreinigungen auf?</li> <li>5. Ist die Höhe des Umlaufs richtig?</li> <li>6. Wird Material verschwendet?</li> <li>7. Ist der Materialtransport der richtige?</li> <li>8. Wird ausreichend auf den Umlaut geachtet?</li> <li>9. Ist das Materiallayout geeignet?</li> <li>10. Ist der Qualitätsstandard ausreichend?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gibt es geeignete Arbeitsstandards?</li> <li>2. Wurde der Arbeitsstandard angehoben?</li> <li>3. Ist die Methode sicher?</li> <li>4. Gewährleistet die Methode ein gutes Produkt?</li> <li>5. Ist die Methode effizient?</li> <li>6. Ist die Abfolge der einzelnen Schritte sinnvoll?</li> <li>7. Ist die Aufstellung richtig?</li> <li>8. Sind die Methoden aufeinander abgestimmt?</li> <li>9. Werden die Methoden beherrscht und angewendet?</li> <li>10. Gibt es genügend Kontakt zum vor- und nachgelagerten Prozess?</li> </ol>
<b>Messen</b>	<b>Milieu</b>
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Gibt es geeignete Messverfahren?</li> <li>2. Genügen die Messverfahren den Anforderungen der Prozesse?</li> <li>3. Wird regelmäßig gemessen?</li> <li>4. Ist das Messgerät in tadellosem Zustand?</li> <li>5. Wird das Messgerät regelmäßig überprüft?</li> <li>6. Ist die Anzahl der Messgeräte ausreichend?</li> <li>7. Ist die Messung ausreichend genau?</li> <li>8. Ist die Messung effizient?</li> <li>9. Ist genug Zeit um die Messung durchzuführen?</li> <li>10. Werden die Messdaten dokumentiert?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ist das Umfeld geeignet?</li> <li>2. Ist die Beleuchtung ausreichend?</li> <li>3. Ist die Lüftung (Ventilator) ausreichend?</li> <li>4. Gibt es störende Erschütterungen?</li> <li>5. Passen Temperatur und Feuchtigkeit?</li> <li>6. Ist die Atemluft sauber?</li> <li>7. Gibt es Schwankungen der Umfeldbedingungen?</li> <li>8. Gibt es genügend Pausenräume?</li> <li>9. Stimmt das Arbeitsklima?</li> <li>10. Gibt es Gelegenheit, sich mit Kollegen und Vorgesetzten auszutauschen?</li> </ol>

**Abb. 19 die 6 M-Checkliste**<sup>138</sup>

Die 6 M Methode wurde um einen wichtigen Faktor erweitert.<sup>139</sup>

- Management

<sup>138</sup> in Anlehnung an Thomas, Hummel; Christian, Malorny; Total Quality Management, Tipps für die Einführung; 3. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 89

<sup>139</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;

<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

Dies war notwendig, da die Einflüsse des Managements im System von einer bestimmten Tragweite gegeben ist.

#### 4.3.2.3 Die 6 W-Checkliste

Bei der 6 W-Checkliste geht es um die 6 wichtigen Fragen:<sup>140</sup>

- Wer?
- Was?
- Wann?
- Warum?
- Wo?
- Wie?

Wer?	Was?
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wer macht es?</li> <li>2. Wer macht es gerade?</li> <li>3. Wer sollte es machen?</li> <li>4. Wer kann es machen?</li> <li>5. Wer soll es noch machen?</li> <li>6. Wer macht die „3 Mu“ ?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Was ist zu tun?</li> <li>2. Was wird gerade getan?</li> <li>3. Was sollte getan werden?</li> <li>4. Was kann noch gemacht werden?</li> <li>5. Was soll noch gemacht werden?</li> <li>6. Welche „3 Mu“ werden gemacht?</li> </ol>
Wann?	Warum?
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wann wird es gemacht?</li> <li>2. Wann wird es wirklich gemacht?</li> <li>3. Wann soll es gemacht werden?</li> <li>4. Wann kann es sonst gemacht werden?</li> <li>5. Wann soll es noch gemacht werden?</li> <li>6. Wann werden die „3 Mu“ gemacht?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Warum wird es gemacht?</li> <li>2. Warum soll es gemacht werden?</li> <li>3. Warum wird es hier gemacht?</li> <li>4. Warum wird es nicht anders gemacht?</li> <li>5. Warum wird es so gemacht?</li> <li>6. Gibt es die „3 Mu“ in der Art zu denken?</li> </ol>
Wo?	Wie?
<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wo soll es getan werden?</li> <li>2. Wo wird es getan?</li> <li>3. Wo sollte es getan werden?</li> <li>4. Wo könnte es noch gemacht werden?</li> <li>5. Wo soll es noch gemacht werden?</li> <li>6. Wo werden die „3 Mu“ gemacht?</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Wie ist es zu machen?</li> <li>2. Wie wird es gemacht?</li> <li>3. Wie soll es gemacht werden?</li> <li>4. Kann diese Methode auch in anderen Bereichen angewendet werden?</li> <li>5. Wie kann es noch gemacht werden?</li> <li>6. Gibt es die „3 Mu“ in der Methode?</li> </ol>

**Abb. 20 die 6 W-Checkliste<sup>141</sup>**

<sup>140</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;

<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>141</sup> in Anlehnung an Thomas, Hummel; Christian, Malorny; Total Quality Management, Tipps für die Einführung; 3. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 88

#### 4.3.2.4 Die 3 Mu-Checkliste

Diese drei Punkte beziehen sich auf die Mitarbeiter, die Technik, die Methode und die Zeit und gelten als negativ, d.h. sie sind zu vermeiden.

- Muda: (Verschwendung)
- Muri: (Überlastung)
- Mura: (Unregelmäßigkeit)

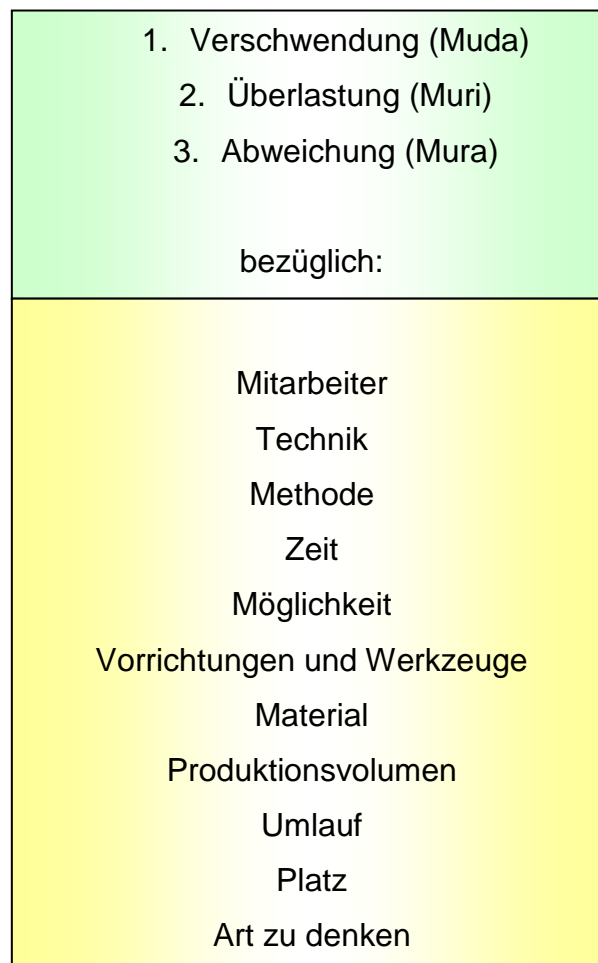


Abb. 21 die 3 Mu-Checkliste<sup>142</sup>

#### 4.3.2.5 Die 7 Verschwendungsarten

*„Alles was nicht zur Wertsteigerung dient, ist Verschwendung“<sup>143</sup>*

<sup>142</sup> in Anlehnung an Thomas, Hummel; Christian, Malorny; Total Quality Management, Tipps für die Einführung; 3. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S. 88

Verschwendung passiert durch:

- **Überproduktion:** d.h., ein höheres Volumen als der interne bzw. externe Kunde benötigt, wird gefertigt. Dies kann z.B. das Produzieren falscher Losgrößen oder unnötiger Papierflut sein. Diese Art der Verschwendung wird auch als Blindleistung bezeichnet. Hier entstehen durch unnötige Prozessschritte die gravierendsten Folgen, denn es werden eine Reihe der nachfolgenden Verschwendungsarten verursacht.<sup>144</sup>
- **(Umlauf-) Bestände:** Bestände sind Verschwendung, denn sie benötigen Platz, führen zu Lagerkosten und Suchvorgängen, verlangen zusätzliche Materialbewegungen, können ausserhalb des Produktionsprozesses beschädigt werden, verdecken Probleme wie z.B. Maschinenausfälle oder instabile Prozesse oder Bestände führen zu Durchlaufzeiten- und Kostenerhöhungen. Es sind z.B. Lagerhaltung oder Puffer um Stoßzeiten auszugleichen. Im Bürobereich sind es Hilfsinformationen, die zur Leistungserstellung nicht benötigt werden oder mehrfach vorhanden sind, z.B. Material- und Papiertransporte aller Art.<sup>145</sup>
- **Transport:** Jede Art von Transport ist Verschwendung, weil Transport (Material- und Papiertransporte) nicht wertschöpfend sind. Wenn einzelne Arbeitsplätze weit voneinander entfernt sind, fallen zusätzliche Kosten für den Transport der Umlaufbestände an. Die Durchlaufzeit des Produktes erhöht sich.<sup>146</sup>
- **Warte- und Liegezeiten:** Wartezeiten entstehen durch unzureichende Verfügbarkeit von Informationen, Material oder Betriebsmitteln. Sie sind eine Folge von großen Puffern und langen Transportwegen. Sie führen zu einer ungleichmäßigen Auslastungen von Mitarbeitern und

---

<sup>143</sup> Aussage von Henry Ford

<sup>144</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

<sup>145</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

<sup>146</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62



Maschinen. Wartezeiten können durch belegte Telefonleitungen, nicht verfügbare Arbeitsmittel, durch veraltete PCs oder Software entstehen. Liegezeiten entstehen dadurch, dass Informationen fehlen oder gesucht werden sowie Arbeitsmittel nicht verfügbar sind.<sup>147</sup>

- **Verschwendung im Herstellungsprozess** sind häufig eine Folge der o.g. Verschwendungsarten. Verschwendung im Herstellungsprozess liegt aber auch dann vor, wenn es einen einfacheren oder schnelleren Weg gibt, um eine Aufgabe zu lösen oder ein Produkt herzustellen, bedingt z.B. durch nicht optimal genutzte Einrichtungen, unklare Aufträge, mangelnde Qualifikation oder zu viele Prüfvorgänge.<sup>148</sup>
- **Unnötige Bewegungen:** Häufig kann der Herstellungsprozess vereinfacht werden, indem die Bewegungen innerhalb der Arbeitsabläufe durch veränderte Arbeitsplatzgestaltung verringert werden, wie z.B. ergonomisch ungünstige Gestaltung des Arbeitsplatzes, lange Wege zwischen Büros, wiederholtes Einarbeiten durch viele Unterbrechungen bei der Bearbeitung eines Themas, wiederholtes Bearbeiten auf Grund von Perfektionismus oder Programmabsturz.<sup>149</sup>
- **Fehler** entstehen durch Unachtsamkeit bzw. mangelnde Konzentration. Sie führen zu Doppel- und Mehrfacharbeit, zu Liege- und Wartezeiten an Arbeitsplätzen sowie zu Nacharbeit, zusätzlich Transporten, Kontrollen oder Platzverschwendung für Reparaturteile. Fehler führen zu Qualitätsmängeln und damit zu Kundenunzufriedenheit.<sup>150</sup>

---

<sup>147</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

<sup>148</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

<sup>149</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

<sup>150</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.62

#### 4.3.2.6 Das Just in Time

Punktgenaue Lieferung der Rohstoffe bzw. Produkte mit der angeforderten Qualität in der gewünschten Menge zum Zeitpunkt, an welchem sie tatsächlich gebraucht werden, zum gewünschten Ort. Somit entfallen nicht nur die Lagerkosten, sondern auch der übrige Verwaltungsaufwand lässt sich auf ein relatives Minimum reduzieren.<sup>151</sup>

Güter oder Bauteile werden von den Zuliefererbetrieben erst bei Bedarf, zeitlich möglichst genau berechnet, direkt ans Montageband geliefert. Dazu wird mit einem gewissen Vorlauf die benötigte Menge vom Fließband zurückgemeldet und bestellt. Der Zulieferer muss sich vertraglich verpflichten, innerhalb dieser Vorlaufzeit zu liefern. Am Produktionsort selbst wird also nur soviel Material gelagert, wie unbedingt nötig ist, um die Produktion gerade noch aufrecht zu halten. Dadurch entstehen beim Produzenten nur direkt am Band sehr kleine Lagermengen und es entfallen längere Lagerungszeiten.<sup>152</sup>

Eine Steigerung von Just in Time ist das sogenannte Just in Sequence. Aufbauend auf dem Just in Time Prinzip werden die Produkte zusätzlich in der richtigen Reihenfolge beim Kunden angeliefert. Marktführer in der Weiterentwicklung diese Systems in Europa ist Porsche, die Anfang der 90er Jahre durch japanische Unternehmensberater restrukturiert wurden.<sup>153</sup>

### 4.4 Die Voraussetzung für Kaizen

Die Grundidee des Konzeptes, nämlich die Aktivierung der Mitarbeiter-Potentiale, impliziert zunächst die bisherige offensichtliche Ausgrenzung der Mitarbeiter von Entscheidungen. Nicht zuletzt haben die über Jahrzehnte

<sup>151</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

<sup>152</sup> vgl. o.V.; Just in time; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-05-09; 19:14 Uhr

<sup>153</sup> vgl. o.V.; Kaizen; Wikipedia – die freie Enzyklopädie im Internet;  
<http://de.wikipedia.org/wiki/Kaizen>; 2006-04-18; 10:10 Uhr

gewachsenen tayloristischen Arbeitsstrukturen dazu geführt, dass Mitarbeiter insbesondere großer Unternehmen über mangelnde Kommunikation und Verluste von Informationen klagen. Zu wenig Partizipation und Eigenverantwortung sowie stark formalisierte Regeln für Arbeitsabläufe und geringe Handlungsspielräume ersticken die Entfaltung jeglicher Kreativität und Initiative der Mitarbeiter. Die vorhandene Qualifikation hatte keinen Raum zum freien Entfalten und Weiterentwickeln.<sup>154</sup>

Destruktive Kontrollmechanismen bewirken häufig, dass Probleme auf Ebenen bearbeitet werden, wo sie überhaupt entstanden sind. So werden Produktionsprobleme meistens nicht von den Betroffenen vor Ort analysiert und gelöst, sondern von übergeordneten Führungskräften, in Betriebsbüros oder von betriebsfremden Beratern, was häufig nicht nur ineffizient ist, sondern zur Frustration und Desinteresse seitens der Mitarbeiter vor Ort führen. Derartige Verschwendung von (Human-) Ressourcen sollte sich in der heutigen Wettbewerbssituation kein Unternehmen leisten.

Kaizen versucht, dieses Problem sowohl auf sachlicher als auch auf emotionaler Ebene anzugehen. Das entscheidende Erfolgskriterium ist hierbei die nachhaltige Beteiligung und Aktivierung aller betroffenen Mitarbeiter im Interesse des Unternehmens. Die Voraussetzung hierfür ist nicht die Investition in teure und moderne Produktionsmittel, sondern der Wandel in den Köpfen aller Mitarbeiter und dies in besonderem Maße bei den Führungskräften.

Führungskräfte sollten sich von der Vorstellung verabschieden, dass es lediglich der zeitlich begrenzten Beschäftigung eines Beraters bedarf, um die vorher jahrelang unbeteiligten Mitarbeiter zu motivieren, interdisziplinär eng kooperierende Arbeitsgruppen zu bilden und eigeninitiativ Probleme zu lösen. Dazu bedarf es der Fähigkeit, das kreative Potential methodisch zu nutzen.<sup>155</sup>

---

<sup>154</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.27

<sup>155</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.28

Die Bereitschaft zu Kaizen entsteht erst durch die Erkenntnis, dass der Status quo unweigerlich in die Katastrophe führt. Dieser Erkenntnisprozess setzt häufig ein Schockerlebnis als Initialzündung voraus.

Um mit dieser Situation umgehen zu können und eine Entwicklung noch nicht bekannter Potentiale vorzunehmen, ist ein Perspektivenwechsel verbunden mit der Veränderung von Werten und Glaubenssätzen notwendig. Ist dies gelungen, müssen die entsprechenden neuen Fähigkeiten und Fertigkeiten und damit verbundene veränderte Verhaltensweisen ausprobieren und geübt werden. Dabei gibt es Erfolge und Misserfolge. Wo etwas Neues entstehen soll, müssen Fehler erlaubt sein. Fehler sollten als Feedback mit hohem Informationsgehalt betrachtet werden. Durch Feedback werden immer mehr Informationen gesammelt, die das Verhalten zunehmend besser an die neue Situation anpassen. Dem liegt eine ganz spezifische Vorgehensweise zu Grunde, die im Folgenden beschrieben werden soll.<sup>156</sup>

## **4.5 Der Zyklus des Verbesserungsprozesses**

Das kontinuierliche Verbessern der Prozesse bedeutet für alle Unternehmensmitglieder, ständig etwas zu lernen, um einerseits flexibel auf sich permanent ändernde Anforderungen reagieren zu können und andererseits das Bisherige immer weiter zu verbessern.<sup>157</sup>

Die Vorgehensweise der kontinuierlichen Verbesserung beruht auf dem PDCA – Zyklus, der in den 50er Jahren von dem Amerikaner Deming entwickelt wurde. Der PDCA – Zyklus steht für eine immer wiederkehrende Aufgabe in vier Teilschritten.

---

<sup>156</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.29

<sup>157</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.29

Der PTCA - Kreis ist eine Abfolge von Aktivitäten mit dem Ziel, etwas zu verbessern. Er beginnt mit der Analyse der derzeitigen Situation, während der Daten gesammelt werden, die zur Ausarbeitung eines Verbesserungsplanes dienen sollen. Sobald dieser Plan fertig ist, wird er umgesetzt. Dann wird überprüft, ob seine Umsetzung zu erwarteten Verbesserung geführt hat. Ist das Ergebnis positiv, wird der letzte Schritt eingeleitet, d.h., die neuen Arbeitsmethoden werden standardisiert. Dadurch wird sichergestellt, dass nun dadurch die Situation verbessert wird.<sup>158</sup>

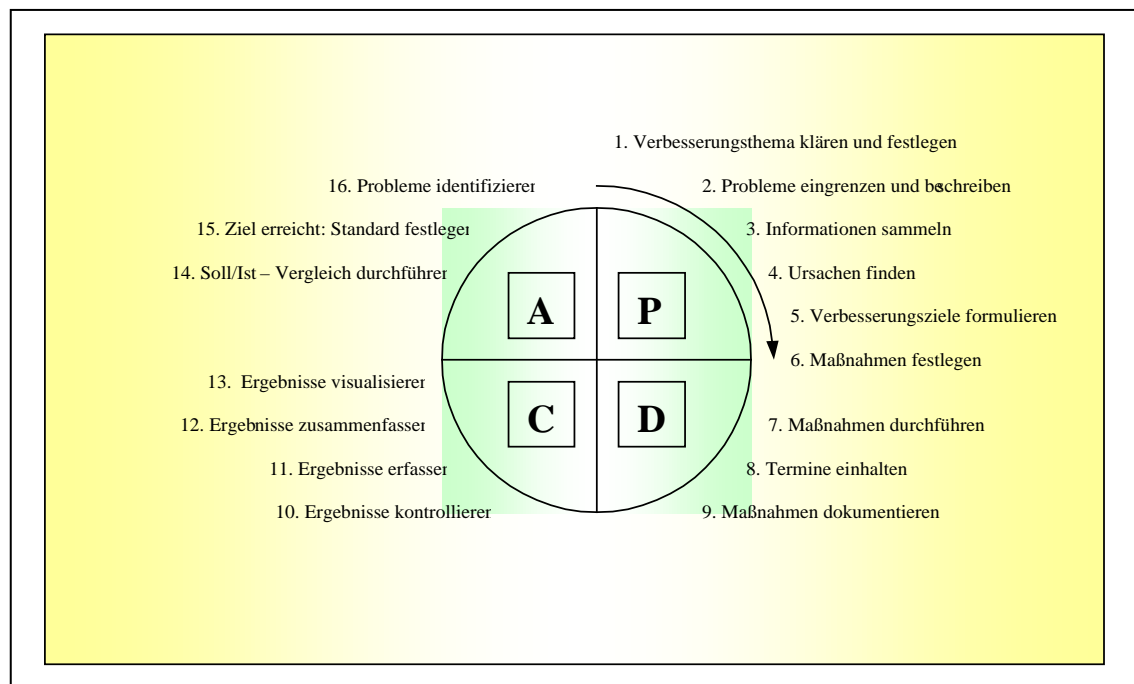


Abb. 22 der PDCA - Zyklus<sup>159</sup>

Wie in der vorigen Abbildung zu sehen ist, sind die vier Schritte des PDCA – Zyklus:<sup>160</sup>

- **Plan (planen):** Der Verbesserungsprozess beginnt im Regelfall mit dem ersten Feld, Plan. Das bedeutet, bevor man irgend eine Aktion beginnt, spricht ein Problem beseitigen will oder einen Verbesserungsbereich

<sup>158</sup> Patrick, Kohlweg; Marcus, Meyer; Kaizen, Der Schlüssel zum Erfolg; <http://www.pt.fh-koeln.de/ptd/lehr/abels/downloads/Vortrag%20Kaizen.pdf>; 2006-05-10; 20:40 Uhr

<sup>159</sup> in Anlehnung an Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.30

<sup>160</sup> Christan, Zich; Skriptum zur Vorlesung Organisation; 2000; Seite 7; <http://www.bw.fh-deggendorf.de/kurse/orga/skripten/skript6.pdf>; 2006-05-10; 20:10 Uhr

entdeckt, sollte man sich genau überlegen, welche Ziele man damit verfolgen und welche Lösung die Lösung des Problems darstellt. Ein einfaches Beispiel dazu: sie sind mit der Qualität ihrer Lieferanten unzufrieden und sie haben festgestellt, dass dieses Problem bei Ihnen sehr hohe Kosten verursacht. Eine mögliche Zielsetzung lässt sich sehr einfach und klar identifizieren: die Senkung der Qualitätskosten, die durch Lieferanten verursacht werden. Eine mögliche Lösung wäre die härtere, vertraglich abgesicherte Sanktionierung von Lieferungen mit Qualitätsmängeln.

- **Do (durchführen):** Nun werden Sie eine solch harte Maßnahme natürlich nicht sofort bei jedem Lieferanten einführen. Und daher das nächste Feld, Do. Dieses bedeutet, dass diese Maßnahme an Hand einiger weniger Lieferanten ausprobiert werden soll, bevor sie auf alle Lieferanten übertragen wird.
- **Check (überprüfen):** Nach dieser Testphase kontrolliert man, ob die Aktion den gewünschten Erfolg gebracht hat. Diese Phase wird repräsentiert durch das Check – Feld.
- **Act (agieren bzw. verbessern):** Ganz zum Schluss, nach dem Erfolgsnachweis, wird die Lösung allgemein eingeführt, repräsentiert durch das Act – Feld. In unserem Beispiel heißt das, dass alle Lieferanten durch Verträge nun eindeutige Regelungen und härtere Sanktionen erleben.

## 4.6 Der Zyklus des Stabilisierungsprozesses

Der PDCA – Zyklus wird durch einen Prozess der Stabilisierung ergänzt. Der SDCA – Zyklus (standardisieren – durchführen – checken – agieren) stellt die Verbesserung sicher. Vor der wiederholten Anwendung des PDCA – Zyklus wird überprüft, ob erfolgreiche Maßnahmen als Standards festgelegt werden können. Standards werden in deutschen Organisationen leider meistens als unverrückbar geltende Regeln verstanden. Anders in Japan, wo sie als neu

erklommene Stufen einer Leiter gesehen werden, auf der man weiter nach oben geht.<sup>161</sup>

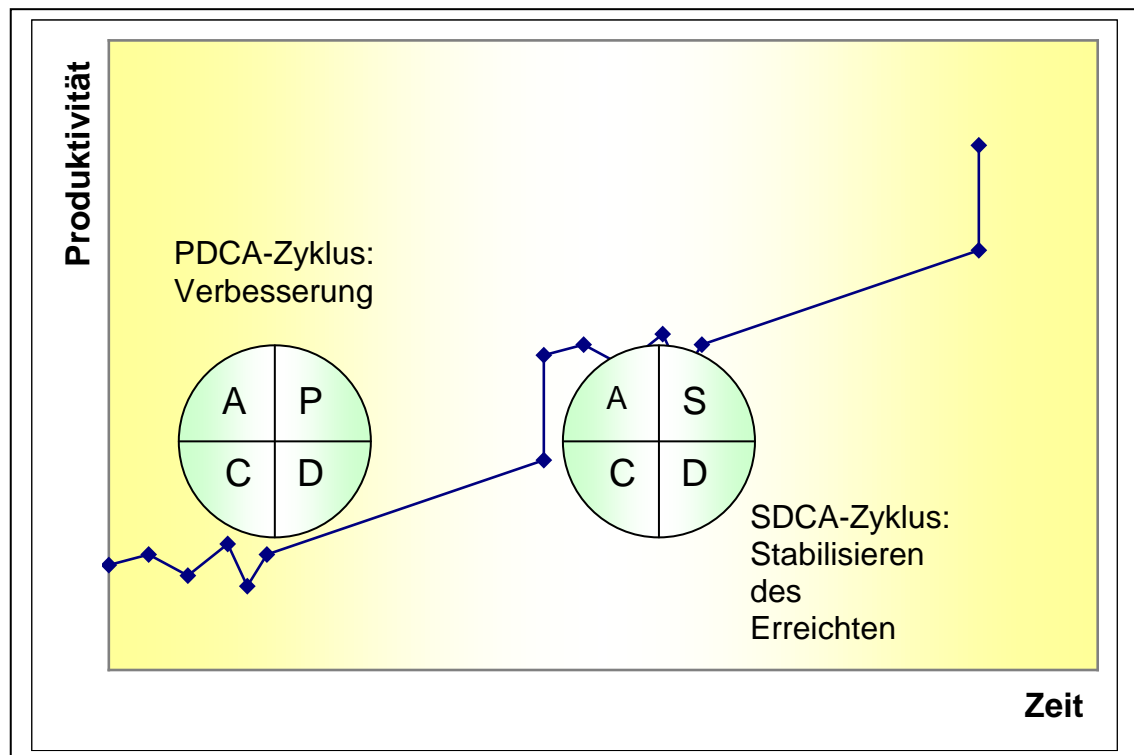


Abb. 23 der PDCA - Zyklus mit dem SDCA - Zyklus<sup>162</sup>

Nur wenn der SDCA – Zyklus funktioniert, kann man daran gehen, die bestehenden Standards mittels PDCA weiter zu verbessern. Dieser Zusammenhang wird in der obigen Abbildung dargestellt.

In der ersten Phase des SDCA – Zyklus wird das neue Niveau für die Anwendung in der Praxis konkretisiert. Dieses wird aus den Ergebnissen des davor abgelaufenen PDCA – Zyklus abgeleitet und stellt einen vorübergehenden Standard dar. In der Durchführ – Phase des SDCA – Zyklus wird der Standard in der Praxis eingesetzt. Die Auswirkungen werden in der Check – Phase ausgewertet und mit den Erwartungen verglichen. In der Agier –

<sup>161</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.35

<sup>162</sup> in Anlehnung an Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.36

Phase wird der Standard dann entsprechend der zuvor gewonnenen Erkenntnisse angepasst.<sup>163</sup>

## 4.7 Das 4-Phasen – Modell des Kaizen

Das vier Phasen Modell des Kaizen ist als Fahrplan zur Implementierung und nachhaltigen Förderung des Kaizen im betrieblichen Umfeld zu verstehen. Dabei kann dieses Modell in ganzen Unternehmen oder einzelnen Standorten bzw. Unternehmensbereichen angewendet werden.

Die Implementierung und die nachhaltige Förderung des Kaizen im betrieblichen Alltag stellen eine größere Herausforderung dar, als dies allgemein vermutet wird. Die größte Gefahr ist dabei, dass zuviel in zu kurzer Zeit erreicht werden soll.<sup>164</sup>

Diese vier Phasen, die in den folgenden Punkten noch näher erklärt werden sind:

- Sensibilisierungsphase
- Startphase
- Implementierungsphase
- Stabilisierungsphase

### 4.7.1 Die Sensibilisierungsphase des Kaizen

Bevor es zur Startphase kommen kann, bedarf es der Entscheidung der obersten Führung über die Implementierung von Kaizen. Diese Entscheidung basiert auf Zahlen, Fakten und Stimmungen, die die Meinungsbildung der

---

<sup>163</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.36

<sup>164</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.38



Führungskräfte beeinflussen. In dieser Phase sind folgende Ziele zu erreichen:<sup>165</sup>

- Oberste Führung versteht Ziele und Vorgehensweisen von Kaizen
- Übergeordnete Kaizen – Ziele für das Unternehmen sind definiert
- Ressourcenbedarf (Budget, Personal) und Masterplan (Meilensteine mit Ergebniskriterien) für die Implementierung sind genehmigt

Der erste Schritt in dieser Phase ist das Orientierungsgespräch. Ein solches Orientierungsgespräch ist eine einmalige Chance, Entscheider positiv zu beeinflussen. Folgende Fragen sollten daher im Vorfeld geklärt werden:

- Wie viel Zeit und welcher Rahmen stehen zur Verfügung?
- Welcher Informationsstand über Kaizen besteht?
- Welche Vorteile bringt Kaizen im Hinblick auf die Ist-Situation im Unternehmen?
- Welcher Ressourcenbedarf besteht für die Implementierung von Kaizen?
- Welcher zeitlicher Ablauf ist dafür notwendig?
- Welche innerbetrieblichen Erfahrungen wurden mit Veränderungsprozessen gemacht?
- Was machen andere Firmen (vor allem die Konkurrenz) auf diesem Gebiet?
- Was sagen Fachleute zu diesem Thema?

An das Orientierungsgespräch schließt sich die Entscheidungsfindung an. Ziel ist es, den konkreten Auftrag und das Einverständnis der obersten Führung zur Implementierung sowie für die anschließende nachhaltige Förderung von Kaizen zu bekommen.

Auf der Basis der im Orientierungsgespräch gesammelten Erkenntnisse sind hierfür folgende entscheidungsrelevanten Informationen zu konkretisieren:

- Nutzen des Kaizen im Unternehmen
- Ziele der Implementierung von Kaizen
- Budgetbedarf

---

<sup>165</sup> vgl. Claudia, Kostka; Sebastian Kostka; Der kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; S.39

- Aufbauorganisation und Zusammensetzung der Gremien (Steuerkreis, Projektgruppe, Kaizen - Verantwortliche auf operativer Ebene)
- Personalbedarf (ggf. unter Angabe der Wunschkandidaten)
- Masterplan (Meilensteine mit Erfolgskriterien)
- Detailplanung für die Startphase

Um sicherzustellen, dass die Ziele der Entscheidungsfindung erreicht werden, muss das Entscheidungsgremium alle wichtigen Forderungen einzeln genehmigen. Auf zu erwartende Schwierigkeiten ist das Gremium im Vorfeld hinzuweisen, wobei Lösungsansätze aufzuzeigen sind.

#### **4.7.2 Die Startphase des Kaizen**

Die zweite Phase des vier Phasen Modells des Kaizen ist die Startphase. Ziel dieser Phase ist es, Kaizen für alle Mitarbeiter sichtbar zu starten und die Implementierungsphase vorzubereiten. Die Startphase umfasst folgende Schritte:

- Feinplanung der Implementierung von Kaizen (Budget, Zeitplan, Einbindung externer Berater, Kommunikationsstrategie, Moderatorenausbildung)
- Genehmigung der Feinplanung durch oberste Führung
- Information des Betriebsrates und aller Führungskräfte über die Kaizen – Ziele und die nächsten Schritte
- Auswahl und Training von Kaizen – Moderatoren
- Auftaktveranstaltung

#### **4.7.3 Die Implementierungsphase des Kaizen**

Ziel der Implementierungsphase ist es, die Philosophie und die Vorgehensweise von Kaizen sukzessive in die betrieblichen Prozesse zu implementieren. Der Erfolg dieser Phase ist durch einen Dominoeffekt gekennzeichnet. Es werden Kaizen – Aktivitäten um Zusammenarbeit mit einem Organisationsbereich durchgeführt. Durch flankierende Kommunikations-

Maßnahmen wird der Ehrgeiz und die Eigeninitiative anderer Organisationsbereiche geweckt, die ihrerseits selbständig Kaizen zu implementieren beginnen. Für die Implementierungsphase sind folgende Punkte zu beachten:

- Entsprechend der Bedürfnisse der Organisationseinheit sind Verschwendungssuchen, 5 A-Aktionen, Prozessmappings und/oder Zielvereinbarungen durchzuführen.
- Es ist sicherzustellen, dass erst die daraus resultierenden Aktivitätenkataloge bearbeitet werden, ehe neue Kaizen – Maßnahmen durchgeführt werden.
- Die Ergebnisse sind offensiv zu kommunizieren.
- Die Bildung von Kaizen – Gruppen zu definierten Problemen ist zu fördern.
- Von allen Kaizen – Gruppen sind standardisierte Formulare zu verwenden.
- Die Führung hebt die hohe Priorität der Kaizen – Gruppen hervor, indem sie sich die Resultate durch die Gruppenmitglieder präsentieren lässt.
- Die Kaizen – Gruppen sind eng von internen oder externen Beratern zu begleiten, um etwaige Konflikte zu entschärfen und die Moderatoren zu unterstützen.
- Durch Teamentwicklungen können Verhaltensweisen kritisch reflektiert werden.
- Erfolge der Kaizen – Gruppen sind anschaulich auf Schautafeln zu visualisieren.
- Alle Kaizen – Maßnahmen sind in definierten Zeitabschnitten zu wiederholen.

#### **4.7.4 Die Stabilisierungsphase des Kaizen**

Wie der Name schon andeutet, ist die Zielsetzung dieser Phase, den in Gang gebrachten kontinuierlichen Verbesserungsprozess keine Ausnahmeerscheinung sein zu lassen, sondern ihn zu institutionalisieren und

zu einem akzeptierten Bestandteil der alltäglichen Arbeit zu machen. Dies schließt auf Grund des Leitgedankens des Kaizen die ständige Weiterentwicklung von Kaizen mit ein. Hierzu muss der im Rahmen der Implementierungsphase entstandene Elan der Belegschaft, welcher mit dem Gefühl „da passiert endlich was“ bzw. „endlich hören die da oben mal, was wir hier schon lange sagen“ verbunden ist, aufrechterhalten bleiben.

Zahlen, Daten, Fakten über Kaizen lassen sich nur durch ein anforderungsgerechtes Berichtswesen generieren. Hier gilt es, die Bürokratisierung des Kaizen zu vermeiden und trotzdem auskunftsfähig zu bleiben. Man kann dabei auf die im Rahmen des Kaizen verwendeten Hilfsmittel zurückgreifen, wie z.B. Problemlisten, Aktivitätenkataloge, Ergebnisprotokolle und Moderations-Checklisten, die an Schautafeln für alle zugänglich bemacht und kontinuierlich gepflegt werden.

## 5 Vergleich von Kostenrechnung und Target Costing

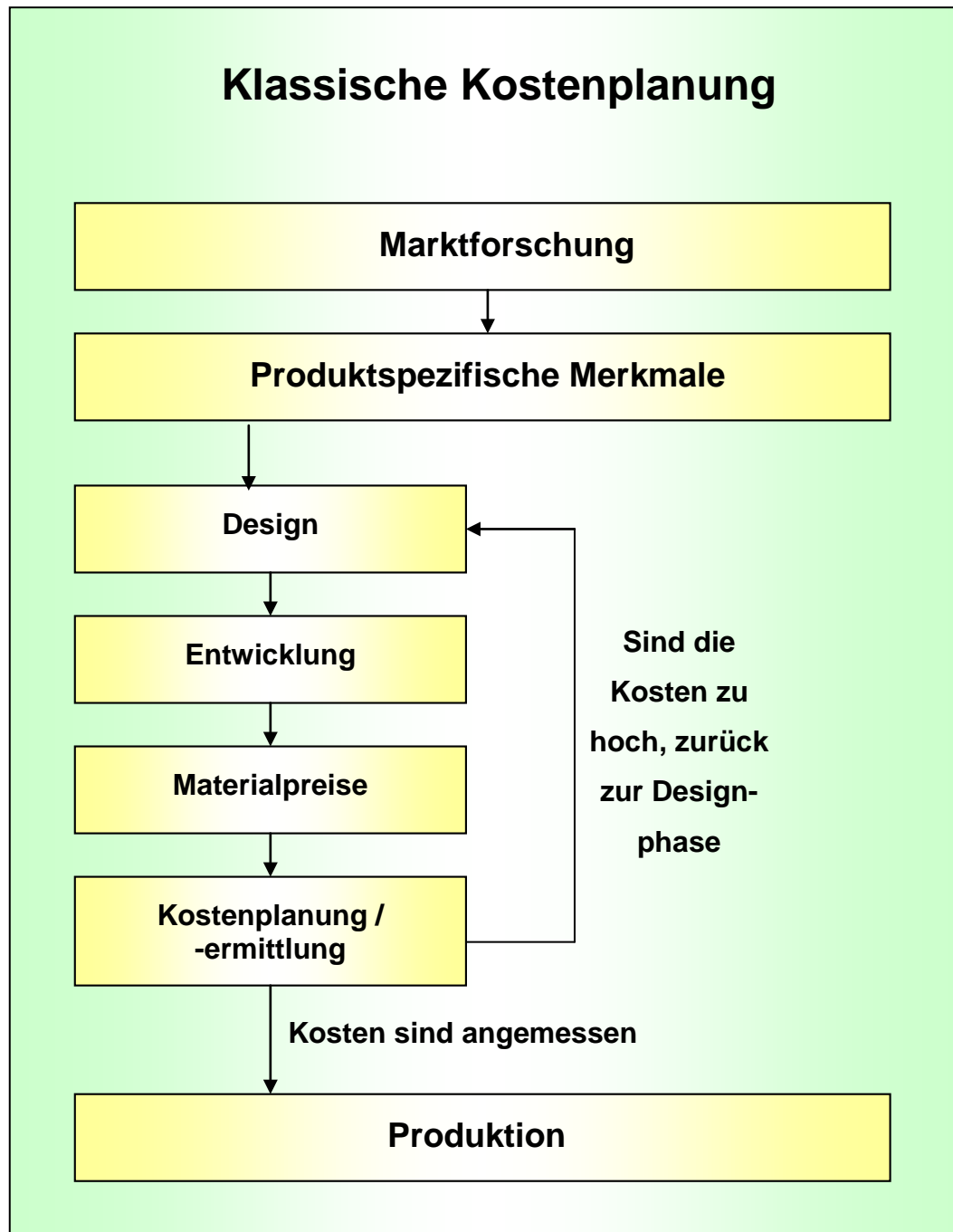


Abb. 24 Klassische Kostenplanung<sup>166</sup>

<sup>166</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

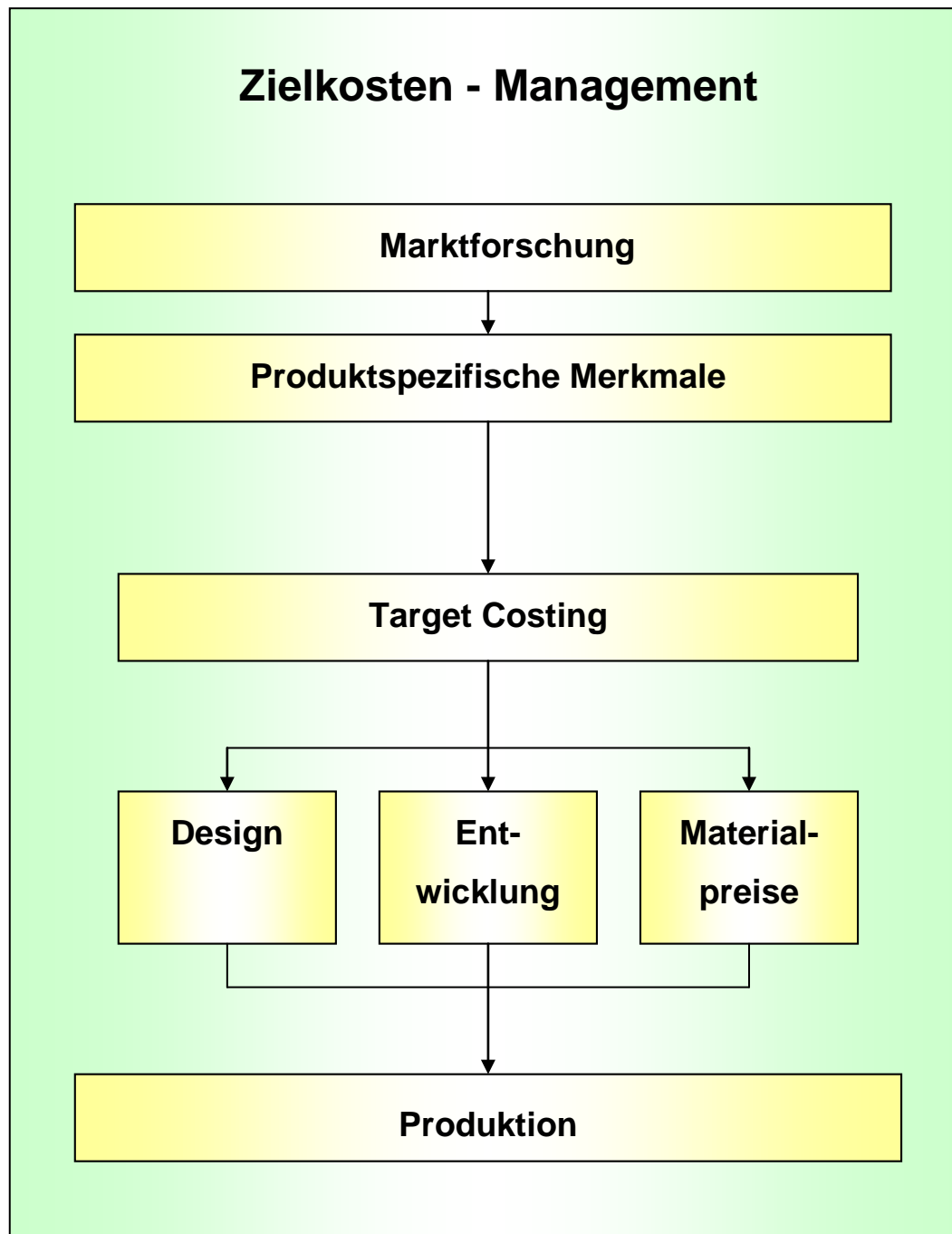


Abb. 25 Zielkostenmanagement<sup>167</sup>

Wie man zwischen den beiden letzten Abbildungen erkennen kann, sind die beiden Kostenrechnungen total unterschiedliche Systeme.

<sup>167</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

In der klassischen Kostenrechnung werden alle entstehenden Kosten aufaddiert und ergeben mit der Gewinnmarge den gewünschten Marktpreis.<sup>168</sup>

Das japanische Konzept des Target Costing geht umgekehrt vor und fragt, mit welchem Preis das Produkt am Markt abgesetzt werden kann. Dann wird rückwärts geplant, d.h. festgelegt, was die einzelnen Schritte der Produktentstehung kosten dürfen. Kundenerwartungen an das Produkt werde so von vornherein berücksichtigt.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

<sup>169</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

## 6 Ausblick / Schlussbemerkung

Target Costing hat viele Vorteile:<sup>170</sup>

- Es ist stark wettbewerbsorientiert.
- Das Management wird bei Zielfindungs- und Strategiefindungsprozessen unterstützt.
- Durch die engere Zusammenarbeit mit anderen Unternehmensbereichen wird das interne Rechnungswesen geöffnet und eine stärkere Marktorientierung erzielt.
- Das gesamte Unternehmen ist stärker auf den Markt ausgerichtet.
- Die Produktrentabilität kann auch bei steigender Wettbewerbsintensität gehalten oder sogar gesteigert werden.

Diesen Vorteilen stehen jedoch auch einzelne Nachteile gegenüber:<sup>171</sup>

- Das Target Costing ist kein geschlossenes Kostenrechnungssystem.
- Als ein Vollkostensystem arbeitendes Verfahren genügt es mancher theoretischer Erwägung nicht.

Zusammenfassend kann man sagen, dass man sich für die Senkung der Kosten einige Gedanken machen muss. Man sollte auch Neuem gegenüber aufgeschlossen sein.

Für die Produktion ist das Kaizen sicher eine der innovativsten Systeme. Es dient nicht nur der Senkung der Kosten sondern auch der Erhöhung der Arbeitssicherheit, das zu Folge hat weniger Krankenstände und somit auch wieder eine Senkung der Kosten.

In der Praxis findet das Target Costing großen Zuspruch. Dies scheint maßgeblich darauf zurückzuführen zu sein, dass es den Bedürfnissen einer verstärkten Kundenorientierung Rechnung trägt.<sup>172</sup>

---

<sup>170</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

<sup>171</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg



Für die Ausrichtung auf dem Markt und der Produktentwicklung ist das Target Costing System für eine erfolgreiche Unternehmensentwicklung beinahe unumgänglich.

Ebenso ist auch die Kontrolle der Gesamten Kosten für ein Unternehmen eines der wichtigsten Maßnahmen. Dies sollte man dann mit einer Vollkostenrechnung realisieren.

Diese Punkte sollten von den Managern und den Mitarbeitern von den verschiedenen Unternehmen immer gewissenhaft erfüllen.

---

<sup>172</sup> vgl. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108 Rottenburg

## Literaturverzeichnis

### Literatur:

1. Johannes Stelling  
Kostenmanagement und Controlling; R.Oldenbourg Verlag, München Wien;  
2003; ISBN 3-486-27373-6
2. Sönke Peters, fortgeführt von Rolf Brühl und Johannes Stelling  
Betriebswirtschaftslehre, Einführung; 11. durchgesehene Auflage,  
R.Oldenbourg Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-486-25972-5
3. Adolf G. Coenenberg  
Kostenrechnung und Kostenanalyse; 5. überarbeitete und erweiterte Auflage;  
Schäffer Poeschel Verlag, Landsberg; 2003; ISBN 3-7910-2187-7
4. Beate Kremin-Buch  
Strategisches Kostenmanagement, Grundlagen und moderne Instrumente; 3.  
überarbeitete Auflage; Gabler Verlag, Wiesbaden; 2004; ISBN 3-409-32266-3
5. Yasuhiro Monden; Übersetzung aus dem Amerikanischen von Ali Arnout  
unter Mitwirkung von Claudia Vogelhuber  
Wege zur Kostensenkung, Target Costing und Kaizen Costing; Verlag Franzen  
Vahlen, München; 1999; ISBN 3-8006-2142-8
6. Masaaki Imai  
Gemba Kaizen, Permanente Qualitätsverbesserung, Zeitersparnis und  
Kostensenkung am Arbeitsplatz; Wirtschaftsverlag Langen Müller / Herbig,  
München; 1997; ISBN 3-7844-7362-8
7. Michael Kutschker, Stefan Schmid  
Internationales Management; 4. bearbeitete Auflage; R.Oldenbourg Verlag,  
München Wien; 2005; ISBN 3-486-57643-7

8. Angela Hemmrich, Horst Harrant

Projektmanagement, In sieben Schritten zum Erfolg; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-22154-9

9. Mehdi Al-Radhi

Total Productive Management, Erfolgreich produzieren mit TPM; 2. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-21873-4

10. Thomas Hummel, Christian Malorny

Total Quality Management, Tipps für die Einführung; 3. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-21863-7

11. Philipp Theden, Hubertus Colsman

Qualitätstechniken, Werkzeuge zur Problemlösung und ständigen Verbesserung; 4. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2005; ISBN 3-446-40044-3

12. Claudia Kostka, Sebastian Kostka

Der Kontinuierliche Verbesserungsprozess, Methoden des KVP; 2. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-21879-3

13. Hendrik Backerra, Christian Malorny, Wolfgang Schwarz

Kreativitätstechniken, Kreative Prozesse anstoßen, Innovationen fördern, Die K7; 2. Auflage; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-21869-6

14. Gerold Patzak, Günter Rattay

Projektmanagement, Leitfaden zum Management von Projekten, Projektportfolios und projektorientierten Unternehmen; 4. wesentlich überarbeitete und ergänzte Auflage; Linde Verlag, Wien; 2004; ISBN 3-7143-0003-1

15. Helmut Dinger

Target Costing, Praktische Anwendungen in dem Entwicklungsprozess; 2. vollständig überarbeitete Auflage, Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-21900-5

16. Andreas Preißner

Erfolgsrechnung und –analyse; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-22261-8

17. Andreas Preißner

Kalkulation und Preispolitik; Carl Hanser Verlag, München Wien; 2002; ISBN 3-446-22262-6

18. Günther Albert

Betriebliche Personalwirtschaft; 7. aktualisierte und erweiterte Auflage; Friedrich Kiehl Verlag GmbH, Ludwigshafen; 2005  
ISBN 3-470-46687-4

19. o.V.; <http://www.4managers.de/themen/target-costing/>

05.08.2009 um 10:40 Uhr

20. Uwe, Christians; Kurzschrift „Kostenrechnung Grundlagen“;

[http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung\\_Grundlagen\\_Kurzschrift.pdf](http://www.f3.fhtw-berlin.de/Lehrmaterialien/Christians/Kostenrechnung_Grundlagen_Kurzschrift.pdf), S. 1; 2006-04-15, 08:05 Uhr

21. o.V.; Kostenrechnung,

[http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control\\_07.htm](http://www.unternehmertipps.de/bibliothek/control_07.htm), 2006-04-03, 21:06 Uhr

22. P. Weber-Dreßler; Vorlesung Kostenrechnungssysteme an der Fachhochschule Ludwigshafen am Rhein, 2004, Folie 11, [http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system\\_ws0405.pdf](http://www.fh-ludwigshafen.de/fb1/downloads/documents/kore-system_ws0405.pdf), 2006-04-08, 08:58 Uhr

23. Werner, Mussnig; Vorlesung Kostenrechnung an der Universität Salzburg, S.56, [http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO\\_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf](http://users.skynet.be/fa438278/rwasbg/VO_Kostenrechnung-Mussnig-SS06.pdf), 2006-04-03, 21:37 Uhr

24. Leonhard Kehl; Target Costing, Preise haben die Kosten zu bestimmen; <http://www.kehl.at/target.htm>; 2006-04-19; 08:37 Uhr

25. o.V.; Phasen des Target Costing; Onlinelexikon „Wikipedia“, <http://de.wikipedia.org/wiki/Zielkostenrechnung>, 2006-04-18: 09:00 Uhr

26. o.V.; Phase 1: Marktforschung; <http://www.business-wissen.de/de/baustein/bs262/kapitel1683.html?sid=ebdfdd3e25bcd2315ceb767020007824> ; 2006-04-18; 20:10 Uhr

27. o.V.; Funktionskosten Kontrolldiagramm; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/Dateien/targetcosting.pdf>; 2006-04-04; 13:33 Uhr

28. o.V.; Kaizen; 4managers.de; <http://www.4managers.de/10-Inhalte/asp/Kaizen.asp?hm>; 2006-04-30; 09:51 Uhr

29. o.V.; QM-Lexicon; Definition von Prozess; <http://www.quality.de/lexikon/prozess.htm>; 2006-05-07; 09:26 Uhr

30. Patrick, Kohlweg; Marcus, Meyer; Kaizen, Der Schlüssel zum Erfolg;  
<http://www.pt.fh-koeln.de/ptd/lehr/abels/downloads/Vortrag%20Kaizen.pdf>;  
2006-05-10; 20:40 Uhr

31. Christan, Zich; Skriptum zur Vorlesung Organisation; 2000; Seite 7;  
<http://www.bw.fh-deggendorf.de/kurse/orga/skripten/skript6.pdf>; 2006-05-10;  
20:10 Uhr

32. o.V., [www.4managers.de](http://www.4managers.de) powered by ©ILTIS GmbH, D-72108  
Rottenburg

## **Eidesstattliche Erklärung**

Hiermit versichere ich an Eides statt, dass ich die vorliegende Diplomarbeit ohne fremde Hilfe und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt und die den benutzten Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe.

Ort, Datum

Unterschrift